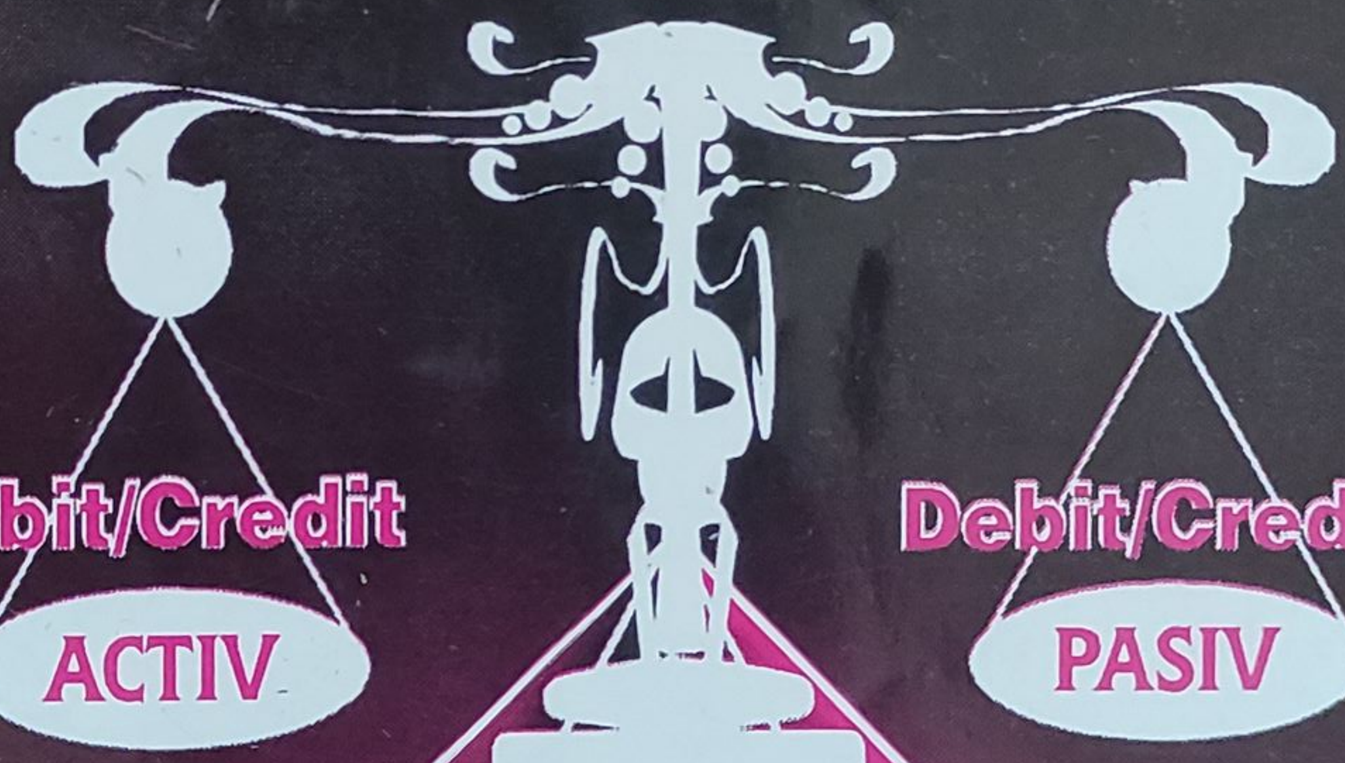
BAZELE CONTABILITĂȚII

OCTAVIAN BOJIAN



EDITURA EFICIENT
București 1997

SUMAR

Introducere 17

Capitolul I Obiectul şi metoda contabilităţii 21

1.1. Obiectul contabilităţii 21

1.1.1. Definirea obiectului contabilităţii 21

1.1.2. Categorii specifice ale obiectului contabilităţii 27

1.1.2.1. Activul şi pasivul unităţii patrimoniale 27

1.1.2.1.1. Structurile patrimoniale de activ 29

1.1.2.1.2. Structurile patrimoniale de pasiv 35

1.1.2.2. Structurile de cheltuieli şi venituri 39

1.2. Metoda contabilităţii 43

1.2.1. Noţiunea şi conţinutul metodei contabilităţii 43

1.2.2. Procedeele metodei contabilităţii 48

1.3. Sfera de cercetare şi câmpul de aplicare ale contabilităţii 55

1.4. Relaţiile contabilităţii cu celelalte ştiinţe 57

1.5. Direcţii de evoluţie a contabilităţii 60

1.5.1. Contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune 60

1.5.2. Noile obiective ale contabilităţii 63

Capitolul II Bilanţul – Procedeu de bază al metodei contabilităţii 66

2.1. Definirea, conţinutul şi structura bilanţului 66

2.2. Felurile bilanţului contabil 69

2.3. Funcţiile bilanţului contabil 72

2.4.Tipuri de modificări privind activul şi pasivul unităţii patrimoniale 74

Capitolul III Documentaţia – procedeu al metodei contabilităţii. Documentele de evidenţă 84

3.1. Documentaţia-procedeu al metodei contabilităţii ... 84
3.2. Documentele de evidenţă 86
3.2.1. Noţiunea importanţa, conţinutul şi întocmirea documentelor 86
3.2.2. Clasificarea, raţionalizarea şi tipizarea documentelor 88
3.2.3. Verificarea şi corectarea documentelor 92
3.2.4. Circuitul şi păstrarea documentelor 93

Capitolul IV Evaluarea ca procedeu al metodei contabilităţii 96

4.1. Definirea, importanţa şi principiile evaluării 96
4.2. Sistemul de preţuri şi tarife-bază a evaluării patrimoniului 98
4.3. Formele de evaluare folosite în contabilitate 100

Capitolul V Contul – Procedeu de bază al metodei contabilităţii 103

5.1. Definirea şi necesitatea contului 103
5.2. Funcţiile conturilor 105
5.3. Forma şi structura contului 107
5.4. Regulile de funcţionare a conturilor 112
5.5 Conturile sintetice şi conturile analitice 119
5.6. Analiza contabilă a operaţiilor economice şi financiare 120
5.7. Clasificarea conturilor 130
5.7.1. Conţinutul, importanţa şi criterile de clasificare a conturilor 130
5.8. Planul de conturi general, planurile de conturi şi instrucţiunile de aplicare a acestora 138

Capitolul VI Analiza şi funcţinarea conturilor 141
6.1. Conturile de capitaluri proprii 141
6.1.1. Conţinutul şi structura capitalului propriu 141
6.1.1.2. Contabilitatea operaţiilor economice privînd formarea capitalului propriu 143
6.1.1.3. Contabilitatea operaţiilor de capital 147
6.1.1.4. Conturile de fonduri 158
6.1.1.5. Conturile de provizioane 163
6.1.2. Conturile de capital străin 166
6.2. Conturile de imobilizări 172
6.2.1. Conturile de imobilizări corporale 172
6.2.1.1. Conţinutul, evaluarea şi amortizarea imobilizărilor corporale 172
6.2.1.2. Contabilitatea operaţiilor economice privînd imobilizările corporale 175
6.2.2. Conturile de imobilizări necorporale 181
6.2.2.1. Conţinutul şi structura imobilizărilor necorporale (nemateriale) 181
6.2.2.2. Conturile de imobilizări necorporale 182
6.2.3. Conturile de imobilizări financiare 186
6.2.3.1. Conţinutul imobilizărilor financiare 186
6.2.3.2. Conturile de imobilizări financiare 186
6.3.Conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie 190
6.3.1. Conţinutul şi structura stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie 190
6.3.2. Evaluarea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie 192
6.3.3. Conturile de stocuri 193
6.3.3.1. Conturile de stocuri privind materiile prime şi materiale consumabile 193
6.3.3.2. Conturile privind obiectele de inventar 197
6.3.3.3. Contul 351 „Materii şi materiale aflate la terţi” 201

6.3.3.4.Conturile de produse 202
6.3.3.5.Conturile de mărfuri 208
6.3.4. Provizioanele pentru deprecierea stocurilor 211
6.4. Conturile de terţi 211
6.4.1. Conturile de creanţe 212
6.4.2. Conturile de obligaţii 214
6.4.2.1.Conturile de obligaţii faţă de personalul întreprinderii 214
6.4.2.2. Conturile de obligaţii faţă de furnizori 224
6.4.2.3. Conturile de obligaţii faţă de stat 225
6.4.2.4. Alte conturi de obligaţii 228
6.5. Conturile de trezorerie 242
6.5.1. Conturile de disponibilităţi băneşti 243
6.5.1.1. Conturile de disponibilităţi băneşti în conturi la bănci ..... 243.
6.5.1.2. Conturile de disponibilităţi în caserie 244
6.5.2. Conturile de acreditive şi avansuri de trezorerie 245
6.5.3. Conturile privind titlurile de plasament 252
6.6. Conturile de cheltuieli 260
6.6.1. Conţinutul şi structura cheltuielilor 260
6.6.2. Conturile de cheltuieli 262
6.7. Conturile de venituri 264
6.7.1. Conţinutul şi structura veniturilor 264
6.7.2. Conturile de venituri 266
6.8. Conturile de rezultate 268
6.8.1. Conţinutul şi structura rezultatelor financiare .. 268
6.8.2. Conturile de rezultate 269
6.9. Conturile de fonduri proprii 271

Capitolul VII Balanţa de verificare – procedeu de bază al metodei contabilităţii 279

7.1. Noţiunea importanţă şi funcţiile balanţei de verificare 279

7.2. Clasificarea şi întocmirea balanţelor de verificare
281
7.2.1. Balanţele de verificare ale conturilor sintetice 283
7.2.1.1. Balanţele de verificare cu o serie de egalităţi 283
7.2.1.2. Balanţa de verificare cu două serii de egalităţi 285
7.2.1.3. Balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi 285
7.2.1.4. Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi 288
7.2.2. Balanţele de verificare ale conturilor analitice 289
7.2.2.1. Balanţa de verificare analitică pentru conturi monofuncţionale 289
7.2.2.1.1. Balanţa de verificare analitică pentru conturile monofuncţionale cu un singur etalon de evidenţă..... 290
7.2.2.1.2. Balanţa de verificare a conturilor monofuncţionale cu două etaloane de evidenţă 291
7.2.2.2. Balanţa de verificare analitică pentru conturile bifuncţionale 291
7.3. Identificarea erorilor de înregistrare cu ajutorul balanţelor de verificare 292
7.4. Modelul de întocmire a balanţei de verificare 294

Capitolul VIII Inventarierea – procedeu al metodei contabilităţii 338
8.1. Noţiunea, importanţa şi felurile inventarierii 338
8.2. Etapele inventarierii 340
8.3. Inventarul – document de evidenţă privind starea patrimoniului 345

Capitolul IX Forme de contabilitate 346
9.1. Forma de contabilitate – modalitate de organizare

a ciclului de prelucrare a datelor 346
9.2.Registrele ca instrument de lucru în cadrul formei de contabilitate 348
9.3. Formele de contabilitate utilizate 352
9.3.1. Forma de contabilitate MAESTRU-ŞAH 354
9.3.2. Forma de contabilitate pe jurnale 354

Capitolul X Documentele contabile de sinteză şi raportare 356
10.1 Bilanţul contabil 356
10.1.1. Conţinutul şi structura bilanţului 356
10.1.2. Funcţiile bilanţului 366
10.2. Contul de profit şi pierderi 368
10.3. Anexele la bilanţ 371
Încheiere 373
Bibliografie 375

SOMMAIRE

Introduction 17

Chapitre 1. Object et methode de la comptabilité ... 21

1.1. Object de la comptabilité 21

1.1.1. Définition de l'object de la comptabilité 21

1.1.2. Ctégories spécifiques de l'object de la comptabilité 27

1.1.2.1. Actif et passif de l'unité patrimoniale 27

1.1.2.1.1. Structures patrimoniales de l'actif 29

1.1.2.1.2. Structures patrimoniales du passif 35

1.1.2.2. Structures patrimoniales de dépenses et revenus 39

1.2. Méthode de comptabilité 43

1.2.1. Notion et contenu et traits de la methode de comptabilité 43

1.2.2. Precédés de la méthode de la comptabilité 48

1.3. Sphére de réchérche et terrain d'application de la comptabilité 55

1.4. Rélation de la comptabilité avec d'autres sciences 57

1.5. Diréctions d'évolution de la comptabilité 60

1.5.1. Comptabilité financiére et comptabilité de gestion 60

1.5.2. Nouveaux objectifs de la comptabilité 63

Chapitre 2. Bilan – procede de base de la methode de la comptabilité 66

2.1. Définition, contenu et structure du bilan 66

2.1. Définition, contenu et structure du bilan 66
2.2. Types de bilan comptable 69
2.3. Fonction du bilan comptable 72
2.4. Types de modifications concernant l'actif et le pasif de l'unité patrimoniale 74

Chapitre 3. Documentation – procede de la methode de la comptabilite. Documents et registres d'evidence 84

3.1. Documentation – procede de la methode de la comptabilité 84
3.2. Documents d'evidence 86
3.2.1. Notion, importance, contenu et l'élaboration des documents 86
3.2.2. Clasification, rationalisation et types de documents 88
3.2.3. Vérification et correction des documents 92
3.2.4. Circuit et conservation des documents 93

Chapitre 4. Evaluation en tant que procede de la methode de la comptabilité 96

4.1. Définition et principes de l'évaluation dans la comptabilité 96
4.2. Systeme de prix et de tarif – base de l'évolutions du patrimoine 98
4.3. Formes d'évalution utilisées dans la comptabilité .. 100

Chapitre 5. Compte – procede de base de la methode de la comptabilité 103

5.1. Définition et nécessité du compte 103
5.2. Fonctions de la comptes 105
5.3. Forme et structure du compte 107
5.4. Regles de fonctionnement des comptes 112
5.5. Comptes synthétiques et comptes analytiques 119
5.6. Analys comptable des opérations économique et

5.7.Classification des comptes 130
5.7.1. Contenu, importance et critéres de classification des comptes 130
5.8. Plan général des comptes, plans des comptes et instructions de leur application 138

Çhapitre 6. Analyse et fonctionnement des comptes 141
6.1.Comptes des propres capitaux 141
6.1.1. Contenu et structure du propre capital 141
6.1.1.2. Comptabilité des opérations économiques concernant le propre capital. 143
6.1.1.3. Comptabilité des opérations de capital 147
6.1.1.4. Comptes des fonds 158
6.1.1.5. Comptes de provissions 163
6.1.2. Comptes de capital étranger 166
6.2.Compts d'immobilisations 172
6.2.1. Comptes d'immobilisation corporelles 172
6.2.1.1. Contenu, structure, évalution et amortissment d'immobilisation corporels 172
6.2.1.2. Comptabilité des opérations économiques concernant les immobilisations corporelles .. 175
6.2.2. Compte d'immobilisations non-corporelles 181
6.2.2.1. Contenu et structures des immobilisations non-corporelles 181
6.2.2.2. Comptes d'immobilisations non-corporelles . 182
6.2.3. Comptes d'immobilisations financiéres 186
6.2.3.1. Contenu des immobilisations financiéres 186
6.2.3.2. Comptes d'immobilisation financiéres 186
6.3.Comptes des stocks et production en voie d'execution 190
6.3.1. Contenu et structure des stocks et de la production en voie d'exécution 190
6.3.2. Evaluation des stocks et de la production en voie d'exécution 192

en voie d'exécution 192
6.3.3. Comptes des stocks 193
6.3.3.1. Comptes de stocks concernant les matiéres primiéres et les matériaux consommable. ... 193
6.3.3.2. Comptes concernant les objects d'inventaire 197
6.4.Comptes des tires 211
6.4.1. Comptes des créances 211
6.4.2. Comptes des obligations 214
6.4.2.1. Comptes des obligations vis- a vis du personnel de l'entreprise 214
6.4.2.2. Comptes des obligations vis-a-vis des fournisseurs 224
6.4.2.3. Comptes des obligations vis-a-vis de l'Etat . 225
6.4.2.4. Autres compts et obligations 228
6.5.Comptes de tresorerie 242
6.5.1. Comptes de disponibilités pécuniaires 243
6.5.1.1. Comptes de disponibilité des comptes en banque 243
6.5.1.2. Comptes de disponibilités de la caisse 244
6.5.2. Comptes d'accréditifs et avances de trésorerie 245
6.5.3. Comptes concernant les titres de placement .. 252
6.6.Comptes de depenses 260
6.6.1. Contenu et structure des dépenses 260
6.6.2. Comptes de dépenses 262
6.7.Comptes de revenus 264
6.7.1. Contenu et structure des revenus 264
6.7.2. Comptes des revenus 266
6.8.Comptes de resultats 268
6.8.1. Contenu et structure des résultats financier ... 268
6.8.2. Comptes de résultats financiers 269
6.9. Comptes de propres fonds 271

Chapitre 7. Balance de verification – procede de base de la methode comptable 279
7.1. Notion, importance et fonctions de la balance de vérification 279
7.2. Classification et élaboration des balances de vérification 281
7.2.1. Balances de vérification des comptes synthétique 283
7.2.1.1. Balance de vérification ayant une série d'égalités 283
7.2.1.2. Balance de vérifications ayant deux séries d'égalités 285
7.2.1.3. Balance de vérification ayant trois sériers d'égalités 285
7.2.1.4. Balance de vérifications ayant quatre séries d'égalités 288
7.2.2. Balance de vérification des comptes analytiques 289
7.2.2.1. Balance de vérification analytique pour les comptes monofonctionnels 289
7.2.2.1.1. Balance de vérification analytiques pour les comptes monofunctionnels ayant un seul étalon d'évidence 290
7.2.2.1.2. Balance de vérification des comptes monofunctionnels ayant deux étalons d'évidence 291
7.2.2.2. Balance de vérification analytique pour les comptes bifonctionnels 291
7.3. Identification des erreures d'enregistrement a l'aide des balances de vérification 292
7.4. Mod d'élaboration de la balance de verification.. 294

Chapitre 8. Inventorier – procede de la methode de la comptabilite 338
8.1. Notion, importance et modes d'inventorier 338

8.2. Etapes de l'action d'inventorier 340
8.3. Inventaire – document d'evidence concernant l'état de patrimoine 345

Chapitre 9. Formes de comptabilitite 346
9.1. Forme de comptabilité-modalité d'organisation de cycle de traitment des donnés 346
9.2. Registre et tant qu'instrument de travail dans le cadre de la forme de comptabilité 348
9.3. Formes de comptabilité utilisées 352
9.3.1. Forme de comptabilité maitre-echec 354
9.3.2. Forme de comptabilité sur journaux 354

Chapitre 10. Documents comptable de synthese et de raport 356
10.1. Bilan comptable 356
10.1.1. Contenu et structure de bilan comptable 356
10.1.2. Fonctions du bilan 366
10.2. Compte de profit et pertes 368
10.3. Annexes du bilan 371

Fin 373

Bibliographie 375

INTRODUCERE

Contabilitatea ca activitate practică este foarte veche, începuturile ei se pierd in negura vremurilor. Astfel, documentele arheolgice dovedesc că ţinerea registrelor şi mai ales a conturilor este tot atât de veche ca şi aceea a primelor inceputuri de activitate productivă şi de schimb. Primele urme scrise au ramas de la triburile de arieni şi indii, care s-au extins ulterior în Africa şi Europa.

Dintre elementele care au premers apariţia contabilităţii pot fi amintite: aparitia unui surplus de produse destinat schimbului,apariţia negutătorilor care concentrau în magaziile lor diferite feluri de produse; apariţia unui echivalent general ca instrument de măsura a valorii şi ca instrument de schimb – moneda.Moneda metalică şi apoi cea de hârtie, la care s-au adăugat alte instrumente de plată:cambiile, viramentele, scrisorile de credit, au contribuit în mod considerabil la intensificarea schimbului şi la folosirea pe scară largă a însemnărilor contabile. Cele mai vechi însemnări contabile au fost descoperite la Susa, în Persia, pe tăblițe de lut ars, cu o vechime de peste 5.000 ani şi cele peste 30.000 tăblițe de lut ars descoperite la Teloch în Caldeea. Evoluţia însemnărilor contabile a fost ascendentă pe măsura evoluţiei societăţii şi a descoperirii altor materiale de scris, cum au fost: utilizarea frunzelor de papirus în Egipt, mai târziu hârtia începând din secolul al VII-lea, iar apoi descoperirea tiparului (1450).

Apariţia tiparului a constituit momentul revoluţionar în evoluţia contabilităţii, acesta dând posibilitatea generalizării practicii contabile şi a conceptelor teoretice fundamentale, deci, apariţia contabilităţii ca ştiinţă.

Acest moment a fost marcat de apariţia în anul 1494, la Veneţia, în Italia, a primei cărţi de contabilitate, autor Luca Paciolo.

Studierea contabilităţii ca ştiinţă presupune şi studierea pe bază de documente a originii şi stadiilor de dezvoltare a acesteia, de la primele însemnări contabile şi până la contabilitatea actuală. Astfel, studiind trecutul ei, se constată că în toate orânduirile sociale s-a simţit nevoia folosirii contabilităţii pentru a evidenţia, sistematiza, controla, analiza şi interpreta fenomene legate de activitatea economică a societăţii omeneşti, devenind indispensabilă pentru întreprindere, ca tutelară de patrimoniu.Aprecieri în această privinţă au făcut nu numai specialiştii în domeniu, ci şi oamenii de diferite preocupări, care au reuşit s-o înteleagă . Astfel, Goethe, mare poet şi gânditor, aprecia într-una din operele sale „ea (contabilitatea) este una dintre cele mai sublime creaţiuni ale genului uman... fiind o oglindă a trecutului şi o călăuză a viitorului”[1].

Sombart Werner, cercetând rolul pe care l-a avut contabilitatea pentru progresul omenirii, sublinia că prin ea se desăvârşesc normele de conducere ale întreprinderii, deoarece „ordinea şi claritatea în afaceri măresc gustul de a economisi, de a câştiga...ea s-a născut din aceeaşi gândire, ca sistemele lui Galileu sau Newton, ca teoriile fizicii şi chimiei moderne... prin ea sistemul economic capitalist şi-a putut realiza ideea de câştig şi de economicitate sau raţionalism economic“[2].

Astăzi, prin mecanizarea şi automatizarea lucrărilor de contabilitate, tehnica contabilă a ajuns în unele ţări la un nivel de perfecţionare „Tehnnica contabilă îşi depăşeşte azi rolul său stabilit de secole, care era acela de a produce documente de închidere a unei perioade de gestiune, cu care ea a fost identificată timp îndelungat. ea a devenit actualmente o tehnică largă de culegere şi tratare a informaţiei care a ştiut să se detaşeze de contemplarea simplă a trecutului şi care se străduieşte datorită metodelor ştiinţifice să cuprindă evoluţia viitoare a activităţii economice”[3].

---

[1] Goete, *Wilhelm Meister*, p. 211. München.

[2] Werner Sombart, *Der Moderne Kapitalismus Band II*, prima jumătate, p.118-119.

[3] Noile Orizonturi ale contabilităţii. *Raport prezentat la al IX-lea congres internaţional de contabilitate*. Autor Kraftt Tann din RFG, Paris septembrie 1967.

Caracterul dinamic al sistemului de producţie şi comercial din întreprindere imprimă aceeaşi trăsătură şi sistemului contabil care îl reflectă. În această analogie, contabilitatea este concepută ca un sistem global al unei întreprinderi, care intră în relaţii cu mediul înconjurător, primind informaţii din afară pe care le transmite conducerii pentru a interveni şi a lua deciziile necesare reglării activităţii întrprinderii. Astfel, contabilitatea poate deveni mijlocul de informare operativă, dinamică asupra desfăşurării proceselor economice din întreprindere, instrumentul de analiză, coordonare şi control al activităţii economico-financiare, pentru cunoaşterea precisă a pulsului economic, în scopul luării deciziilor optime.

Riscurile la care este supusă întreprinderea în condiţiile economiei de piaţă face indispensabilă inforrmaţia contabilă.Se poate aprecia că astăzi, contabilitatea este pentru întreprindere, ceea ce sunt aerul şi apa pntru viaţă. Cunoştinţele de contabilitate trebuiesc posedate nu numai de către organizatorul şi conducătorul contabilităţii, ci şi de către cei care administrează şi răspund de patrimoniul unei întreprinderi. Această afirmaţie este sprijinită şi de argumente istorice. De exemplu, în Egiptul antic contabilitatea era considerată atât de necesară încât se învăţa în toate şcolile, iar contabilii puteau deveni în timp sacerdoţi, generali, guvernatori. Egiptologul Champollion arăta că „toţi funcţinarii statului făceau parte din corporaţia contabililor. Contabilii regali aveau în seama lor întrega administraţie”,iar la greci,după cuvintele oratorului atenian Eschine „un om poate primi coroana numai după ce a dat socoteală de administraţia încredinţată.”

Se cuvine să subliniem importanţa pe care o are astăzi contabilitatea pentru cunoaşterea situaţiei şi conducerea activităţii economice, precum şi locul important pe care trebuie să-l ocupe contabilitatea în pregătirea specialiştilor din domeniul economic.

În fine, contabilitatea are prin natura sa calitatea de a fi o ştiinţă fundamentală şi aplicativă, teorie şi practică, ştiinţă şi tehnică. Ea posedă în acelaşi timp două particularităţi caracteristice oricărei

discipline ştiinţifice, de a fi permanentă şi universală. Este permanentă în sensul că se bazează pe o serie de legi proprii care au călăuzit-o întotdeauna şi care vor rămâne valabile atât timp cât vor exista condiţiile care au generat-o, respectiv, producţia şi schimbul de bunuri. Este universală prin faptul că a apărut şi se conduce pe baza aceloraşi legi şi principii peste tot, oriunde s-ar folosi.

Legităţile proprii, respectiv, principiile contabilităţii: dubla reprezentare a patrimoniului şi dubla înregistrare a operaţiunilor economice se aplică în orice întreprindere, indiferent de orânduirea socială, cu adaptarea lor la rezolvarea problemelor concrete ale etapei istorice respective. În etapa de tranziţie a României la economia de piaţă, profundele reforme economice cu care se confruntă, face necesară o reformă a sistemului contabil în majoritatea resorturilor sale, care vor consta în adoptarea principiilor contabilităţi la noile condiţii.

Faptul că astăzi contabilitatea se internaţionalizează şi se universalizează îl reprezintă cele 31 standarde contabile internaţionale elaborate de Comisia Internaţională pentru Standarde Contabile (I.A.S.C.).

Prezentul curs de Bazele contabilităţii este grefat pe Noul sistem de Contabilitate elaborat de Ministerul Finanţelor şi se adresează în special studenţilor din anul I de la facultăţile cu profil economic, precum şi tuturor acelora care doresc să se iniţieze în contabilitate.

Autorul

CAPITOLUL I

OBIECTUL SI METODA CONTABILITĂȚII

1.1 OBIECTUL CONTABILITATII

1.1.1 Definirea obiectului contabilității

Contabilitatea ca disciplnă științifică independentă are un obiect propriu de cercetare, prin care se deosebește de celelalte științe.

Dintotdeauna, la baza obiectului de studiu al contabilității a fost pus **patrimoniul întreprinderii.**

In general, prin **patrimoniu** se înțelege totalitatea bunurilor aparținînd unei persoane fizice sau juridice, dobândite în cadrul relațiilor de drepturi și oblligații.

Din această definiție a patrimoniului rezultă că acesta este format din două elemente interdependente: **persoana** fizică sau juridică care poartă denumrea de subiect, titular de patrimoniu sau proprietar, și **relațiile de drepturi și obligații** în cadrul cărora au fost procurate aceste bunuri.

In ceea ce privește bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, acestea formează averea adică acea parte a patrimoniului cu conținut concret, material, determinate fizic și economic.Fizic, în stuctura bunurilor economice se cuprind, în mare, următoarele: a)**bunurile materiale** sub forma mașinilor, utilajelor, instalațiilor, clădirilor, construcțiilor, mijloacelor de transport etc.; b)**serviciile** de diverse categorii; c)**avuția spirituală** disponibilă și refolosibilă cum este: stocul de știință și tehnologie, cultură și civilizație,

stocul de informații, precum și d)**alte bunuri** atrase în circuitul economic, cum sunt: solul, zăcămintele, bogățiile naturale, etc.

Determinarea economică a bunurilor rezultă din cele două componente ale lor: **valoarea de utilitate**, dată de faptul că ele sunt create într-un anumit scop de a satisface anumite nevoi ale oamenilor, și **valoarea,** adică sunt evaluate, exprimate în bani, ceea ce crează posibilitatea de a fi schimbate în cadrul circuitului marfă-bani.

In ceea ce privește cel de al doilea aspect sub care se reflectă patrimoniul-relațiile de drepturi și obligații acesta are următoarele semnificații.

Relațiile de drepturi au în vedere sitația în care titularul de patrimoniu- proprietarul își procură o parte din avere din resurse proprii, bunurile respective îi aparțin de drept, iar partea respectivă din patrimoniu poartă denumirea de **patrimoniu propriu.**

Relațiile de obligații au în vedere situația în care titularul de patrimoniu-proprietarul își procură o parte din avere din resurse aparținând altor persoane fizice sau juridice, bunurile respective nu îi aparțin de drept, echivalentul valoric al acestora trebuie restituit proprietarilor fapt pentru care partea corespunzătoare din patrimoniu poartă denumirea de **patrimoniu străin.**

Patrimoniu	
Averea (Bunuri Economice)	Patrimoniu propriu (Drepturi)
	Patrimoniul Străin (Obligații)

Figura 1.1 *Structura de ansamblu a patrimoniului.*

Din punct de vedere contabil, patrimoniul trebuie considerat a fi o entitate cuprinzând elementele materiale și nemateriale care pot fi exprimate valoric și care își pierd individualitatea atunci cînd alcătuiesc o unitate indivizibilă.

Din punct de vedere juridic, prin noţiunea de persoană se înţelege oricine poate fi capabil să aibă drepturi şi obligaţii, şi astfel, persoanele se împart în persoane fizice şi persoane juridice.

Patrimoniul persoanei fizice este format din bunurile dobândite în proprietate personală din veniturile obţinute din muncă remunerată şi drepturile de creanţă.

Persoana juridică, numită şi persoana morală, poate fi o organizaţie economică: întreprindere sau instituţie publică, de stat, sau o întreprindere de tip asociativ: societăţi comerciale[4],asociaţii etc..

Patrimoniul unei persoane publice cuprinde bunurile repartizate din fondul unic de stat, atribuite acesteia în administrare directă, iar patrimoniul unei persoane asociate, cuprinde bunuri care aparţin membrilor asociaţi folosite în comun în scopul desfăşurării unei activităţi şi obţinerii unui profit.

Persoanele dispar în împrejurări diferite după felul lor, persoanele fizice, dispar cînd încetează de a exista, persoanele juridice dispar prin desfiinţare, divizare sau comasare.

Intreg patrimoniul ţării se află în posesia diverselor persoane fizice sau juridice, atras asupra lor în cadrul relaţiilor de drepturi şi obligaţii, fiecare aducându-şi contribuţia la utilizarea în bune condiţii, asigurând reproducţia acestuia, şi totodată integritatea lui.

Specificul obiectului de studiu al contabilităţii faţă de alte discipline ştiinţifice, constă în faptul că, contabilitatea studiază echilibrul global, extern şi echilibrul intern al patrimoniului. Ambele trăsături au caracteristica comună aceea că patrimoniul este studiat în expresie valorică ceea ce dă posibilitatea cunoaşterii cantitative şi calitative, static şi dinamic al acestuia, precum şi modul de gestionare al său. Scoala românească de contabilitate a precizat

---

[4] Conform Legii societăţilor comerciale nr.31/17 noiembrie 1990, socităţile comerciale care se vor constitui în România sunt: societate în nume colectiv, socitate în comandită simplă, societate în comandită pe acţiuni, societate pe acţiuni şi societate cu răspundere limitată.

cu claritate principalele trăsături ale obiectului contabilității, accestea sunt: contabilitatea studiază patrimoniul în expresie valorică; contabilitatea studiază modul de gestionare al patrimoniului; contabilitatea studiază echilibrul patrimoniului.

a) Contabilitatea se ocupă cu reflectatrea în expresie valorică a patrimoniului. Ea înregistează în condițiile concrete de loc și de timp circuitul elementelor patrimoniale, măsoară și calculează în expresie valorică mărimea elementelor patrimoniale și dezvăluie prin analiză și control în ce măsură se asigură integritatea materială și gestionarea eficientă a acestor valori. Starea patrimoniului este reflectată de contabilitate prin stocurile și soldurile valorilor componente, prin intermediul unor procedee specifice de lucru.

Mișcarea patrimoniului este reflectată de contabilitate prin operațiile de intrări și ieșiri, în și din, patrimoniu, precum și a proceselor economice interne prin care se transformă intrările în ieșiri, modificând în același timp și starea lor inițială.

b) Contabilitatea studiază modul în care se asigură gestiunea patrimoniului. Pe baza informațiilor furnizate de contabilitate se fundamentează deciziile referitoare la investiția și finanțarea, utilizarea și recuperarea valorilor patrimoniale. Totodată, prin contabilitate se organizează controlul privind realizarea deciziilor, se asumă drepturi și obligații, se stabilesc răspunderi cu privire la gospodărirea,integritatea și dezvoltarea patrimoniului. De asemenea, în plan juridic, contabilitatea este folosită ca instrument de cunoștere și respectare a normelor referitoare la consevarea, administrarea și dreptul de dispoziție asupra patrimoniului.

c) Contabilitatea studiază echilibrul global al patrimoniului. Așa cum s-a arătat, patrimoniul reprezintă un complex de drepturi și obligații cu respectivele lor obiecte de drepturi și obligații exprimabile în bani. In cadrul acestui tot se crează un echilibru între bunurile economice, pe de o parte, și drepturile și obligațiile cu valoare economică, pe de altă parte, care poate fi scris sub forma unei egalitate, cunoscută sub denumirea de **ecuația de echilibru a patrimoniului,** astfel:

Bunuri economice	=	Drepturi + Obligații

Pornind de la ecuația echilibrului patrimonial global se pot face diverse combinații, se determină patrimoniul net și patrimoniul stăin.

Patrimoniul Net (Drepturi)	=	Bunuri Economice-Obligații (Patrimoniul Străin)

Patrimoniul Străin	=	Bunuri Economice-Drepturi (Patrimoniul Net)

Pentru determinarea gradului de autonomie sau independență financiară a titularului de patrimoniu, ecuația de echilibru patrimonial trebuie să ia forma unei inecuații, astfel:

Bunuri Economice	=	Drepturi + Obligații
în care: Drepturi > Obligații		

Numai în această situație, un titular de patrimoniu este independent din punct de vedere economic și financiar. În aceste condiții el are posibilitatea să-și onoreze din bunurile disponibile toate datoriile față de terți.

Echilibrul global al patrimoniului este expresie a dublei determinări a patrimoniului, de bunuri economice ca purtători materiali ai proprietății și de drepturi și obligații ca expresie a raporturilor de proprietate cu privire la aceste bunuri. Bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații formează substanța economică a patrimoniului, iar drepturile și obligațiile, indică modul de apropiere ca posesiune sau cauza stăpânirii acestei substanțe.

Contabilitatea are menirea să înregistreze starea, în clipa în care se naște, și apoi să înregistreze evenimentele economice care au loc și care produc schimbări în conținutul patrimoniului.

Activitatea economică este un lanț de evenimente de dare-primire, transformare de materie, de creare sau modificare de utilități, prestare sau folosire de servicii, toate urmate de un rezultat. Ca atare orice proces economic organizat este simultan consumator de bunuri și producător de rezultate.

d) **Contabilitatea studiază echilibrul intern al patrimoniului.** In mod distinct în obiectul contabilității este studiat și echillibrul specific proceselor sau activităților economice interne care produc transformări calitative și cantitative în volumul și structura patrimoniului. Efortul efectuat este măsurat de contabilitate prin noțiunea de cheltuieli, iar efectul obținut prin noțiunea de venituri. Echilibrul specific proceselor economice este oglindit la nivelul obiectului contabilității ca o relație între cheltuieli și venituri, și implicit a unui rezultat obținut prin compararea veniturilor cu cheltuielile. Rezultatul net obținut poate fi profit (beneficiu) când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, sau pierdere când veniturile sunt mai mici decât cheltuielile.

Astfel, dacă se notează:

- R = rezultatul net
- B = beneficiu (profitul)
- P = pierdere
- V = veniturile
- Ch = cheltuielile, se obțin relațiile:

I $\boxed{R = B \text{ sau } P}$ a) $\boxed{B = V > Ch}$ b) $\boxed{P = V < Ch}$

II $\boxed{V = Ch +/- R}$

Relația II este cunoscută în contabilitate sub denumirea de **ecuația echilibrului intern al patrimoniului.**

Reluând ecuația de echilibru a patrimoniului din momentul t_o și o corectăm cu ecuația echilibului intern al patrimoniului, ajungem la ecuația de ecilibru în momentul t_1, astfel:

$$\boxed{BE = D + O + B}$$

Activitatea economică este un lanț de evenimente de dare-primire, transformare de materie, de creare sau modificare de utilități, prestare sau folosire de servicii, toate urmate de un rezultat. Ca atare orice proces economic organizat este simultan consumator de bunuri și producător de rezultate.

d) **Contabilitatea studiază echilibrul intern al patrimoniului.** In mod distinct în obiectul contabilității este studiat și echillibrul specific proceselor sau activităților economice interne care produc transformări calitative și cantitative în volumul și structura patrimoniului. Efortul efectuat este măsurat de contabilitate prin noțiunea de cheltuieli, iar efectul obținut prin noțiunea de venituri. Echilibrul specific proceselor economice este oglindit la nivelul obiectului contabilității ca o relație între cheltuieli și venituri, și implicit a unui rezultat obținut prin compararea veniturilor cu cheltuielile. Rezultatul net obținut poate fi profit (beneficiu) când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, sau pierdere când veniturile sunt mai mici decât cheltuielile.

Astfel, dacă se notează:

- R = rezultatul net
- B = beneficiu (profitul)
- P = pierdere
- V = veniturile
- Ch = cheltuielile, se obțin relațiile:

I $\boxed{R = B \text{ sau } P}$ a) $\boxed{B = V > Ch}$ b) $\boxed{P = V < Ch}$

II $\boxed{V = Ch +/- R}$

Relația II este cunoscută în contabilitate sub denumirea de **ecuația echilibrului intern al patrimoniului.**

Reluând ecuația de echilibru a patrimoniului din momentul t_o și o corectăm cu ecuația echilibului intern al patrimoniului, ajungem la ecuația de ecilibru în momentul t_1, astfel:

$$\boxed{BE = D + O + B}$$

sau

$$BE + P = D + O$$

care poate fi denumită ecuația echilibrului dinamic al patrimoniului.

În baza analizei de mai sus se poate defini obiectul de studiu al contabilității, astfel: obiectul contabilității constă în evidența, calculul, analiza și controlul în expresie valorică a patrimoniului în mod static și dinamic, cu evidențierea raporturilor de proprietate și financiare în care se află acesta, precum și a rezultatelor obținute prin utilizarea sa.

1.1.2 Categorii specifice ale obiectului contabilității

Pentru cunoașterea și gestionarea patrimoniului contabilitatea folosește o serie de categorii proprii obiectului ei de studiu, cum sunt: activul, pasivul, cheltuielile și veniturile.

Activul și pasivul sunt structuri globale, specifice relațiilor de investire și finanțare a elementelor patrimoniale, iar cele de cheltuieli și venituri sunt specifice relațiilor de transformare a elementelor patrimoniale în cadrul proceselor economice interne organizate în cadrul întreprinderilor titulare de patrimoniu.

1.1.2.1 Activul și pasivul unității patrimoniale

Activul patrimonial cuprinde mjloacele economice ca avere concretă și drepturile de creanță, iar pasivul patrimonial cuprinde sursele acestor mijloace, proprii și străine.

Structurile de activ și pasiv au fost inițial rațiuni juridice, fiind adoptate și folosite în concepție contabilă începând din secolul al XV - lea.

Ortolan[5] arată că înainte, noțiunea juridică de activ prezenta o persoană sau un subiect având obligațiuni sau datorii, iar pasivul reprezenta o persoană sau un subiect având drepturi.

---

[5] M. Ortolan. Explication histtoriques des Institute Ed. II Paris. 1870. p.554

Rezultă că noțiunile de activ și pasiv sunt menținute prin tradiție și au un caracter convențional.

Pentru fundamentarea teoretică a activului și pasivului, de a lungul timpului s-au format mai multe teorii, predominante fiind: juridică, financiară și economică.

Astfel, după teoria juridică, activul reprezintă bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, iar pasivul, reprezintă drepturile și obligațiile titularului de patrimoniu. După teoria financiară, activul reprezintă valorile economice, bunurile în care sau investit fondurile întreprinderii, iar pasivul reflectă finanțarea acestor fonduri (proprie sau străină). După teoria economică activul și pasivul sunt interpretate prin prisma categoriei economice de capital. Astfel, activul reflectă modul de întrebuințare a capitalului, iar pasivul reflectă modul de proveniență a capitalului în cadrul raporturilor de proprietate (capitalul propriu sau/și capital străin).

O variantă a teoriei economice este cea elaborată în țara noastră de către profesorul Ion Evian în lucrarea „Contabilitatea dublă", Bucureşti 1946, care fundamenteză activul și pasivul pe categoria de mijloace economice. El spune: „Activul, prin conținutul său dă expresie averii întreprinderii, iar pasivul, capitalul întreprinderii. Averea și capitalul fiind două laturi ale aceleiași categorii și anume, mijloacele cu care este înzestrată întreprinderea."

Datorită intereselor multiple la care trebuie să răspundă contabilitatea: juridic, informațional, gestionar și fiscal, atât în teorie, cît și în practică cele trei interpretări acordate structurilor de activ și de pasiv nu sunt suficiente, decît considerate împreună. Astfel, azi, activul și pasivul sunt interpretate și definite prin prisma a două categorii economice: mijloace economice și surse de finanțare.

Mijloacele economice formează conținutul activului iar sursele de finanțare, conținutul pasivului. **Mijloacele economice** reflectă bunurile economice privite sub aspectul utilității și funcționalității, valorificării lor în activitatea întreprinderii. Dar într-o altă viziune, ele desemnează modul de utilizare a capitalului sau modul de

investire a fondurilor. **Sursele de finanțare** evidențiază raporturile de proprietar în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații. Astfel interpretate, sursele de finanțare arată finanțarea capitalului sau modul de procurare a fondurilor.

1.1.2.1.1 Structurile patrimoniale de activ

Conținutul activului unității patrimoniale a întreprinderii este stabilit în baza a două criterii: modul de valorificare și gradul de lichiditate ale mijloacelor economice.

Modul de valorificare a mijloacelor economice se referă la felul în care ele participă la procesul de producție, în care se consumă și își transmit valoarea asupra produselor obținute, inclusiv la felul cum se asigură reproducția lor. Astfel, mijloacele economice utilizate într-o unitate patrimonială pot fi de două categorii: unele care au o durată mare de funcționare și care se consumă și se valorifică în mod treptat pe parcursul mai multor cicluri de exploatare, și altele care se consumă dintr-o dată și care trebuie reînoite cu exemplare noi în fiecare ciclu de exploatare.

Prin **lichiditate** se are în vedere, capacitatea fiecărui mijloc economic de a parcuge calea normală a ciclului de exploatare până la transformarea lui în bani. Timpul necesar sau **gradul de lichiditate** este termenul în care un bun economic sau un drept poate fi transformat în bani lichizi în cursul circuitului lor.

Din punctul de vedere al criteriilor menționate: valorificarea și lichidarea, se pot delimita următoarele structuri de activ: active fixe și active circulante.

Activele fixe, numite și **imobilizări** sau active imobilizate, cuprind acele categorii de bunuri care au o existență durabilă în întreprindere și care nu se consumă la prima utilizare. In cadrul acestora se cuprind următoarele mari mase patrimoniale: imobilizări corporale, imobilizări necorporale și imobilizări financiare.

Imobilizările corporale cuprind acele bunuri materiale (corporare) care participă la procesul muncii cu întreaga lor valoare

de utilitate, dar care se consumă și își transmit în mod treptat valoarea asupra costurilor noilor produse. Ele participă la mai multe cicluri de exploatare îndeplinindu-și funcția continuu și repetat fără a se integra în conținutul material al noilor bunuri obținute. Ceea ce se transmite este numai valoarea lor. In aceste condiții valorificare, implicit reproducția imobilizărilor corporale se realizează pe calea amortizării, adică prin includerea în cheltuieli a unor cote-părți din valoarea lor.

Ca valori de utilitate (întrebuințare) imobilizările corporale se împart în două mari grupe: terenuri și mijloace fixe.

Terenurile sunt o categorie aparte de imobilizările corporale și cuprind: terenurile agricole și silvice, terenurile pentru construcții, amenajările de terenuri și alte categorii .

Mijloacele fixe din punct de vedere contabil cuprind acele bunuri care au o durată de utilizare mai mare de un an și o valoare mai mare decât limita prevăzută de lege. Acele bunuri care nu îndeplinesc cumulativ aceste două condiții, având numai o durată de folosire mai mare și o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege, sau au o valoare mai mare decât limita prevăzută de lege și o durată de folosire mai mică de un an, sunt încadrate în categoria mijloacelor circulante materiale sub denumirea de obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată, echipament de protecție sau de lucru, cazarmament etc. Din grupa mijloacelor fixe fac parte următoarele categorii mai importante: clădiri, construcții speciale, mașini, utilaje, instalații, aparate de măsură control și reglare, mijloace de transport, animale, plantații, unelte, accesorii de producție și inventar gospodăresc.

Imobilizările necorporale sau nemateriale, sunt imobilizări care nu se concretizează în bunuri, ci într-un document juridic sau comercial care atestă drepturi ale întreprinderii. In mod concret în imobilizările necorporale se cuprind: cheltuielile de constituire a societății, cheltuielile de cercetare- dezvoltare, concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică, alte drepturi și valori similare, programele informatice și fondul comercial.

Concesiunea, este o convenție prin care o persoană fizică sau juridică dobândește dreptul de a exploata anumite servicii sau bunuri ale statului.

Marca de fabrică, reprezintă sume investite de către întreprindere pentru a face ca produsele ei să se deosebească de produsele similare ale altora.

Brevetul, este actul prin care se recunoaște unei persoane dreptul de a exploata exclusiv un anumit produs (al cărui autor este).

Licența, este dreptul câștigat de o altă persoană de a exploata un brevet de invenție prin cumpărarea acestuia.

Fondul comercial, este denumirea dată dreptului suplimentar, peste valoarea bunurilor închiriate, cuvenit proprietarului pentru existența unor condiții deosebite, care pot aduce un avantaj material închirietorului.

Amortizarea imobilizărilor necorporale se realizează prin încorporarea anuală în cheltuieli a unei părți din valoarea acestora de minimum 20%.

Imobilizările financiare, cuprind valorile patrimoniale sub forma de participație la capitalul permanent al altor societăți, precum și titlurile de credit pe termen lung.

Participație, acest termen este sinonim cu sistemul participării unei societăți la formarea capitalului altei societățI prin cumpărarea acțiunilor acesteia din urmă.

Titlurile de participare, sunt documente de valoare care atestă dreptul cuvenit posesorului lor sub formă de acțiuni, părți sociale și creanțe atașate participanților.

Acțiunile, sunt hârtii de valoare care constituie titlu ce atestă participare la capitalul unei societăți și care dă dreptul deținătorului să primească divident.

Dividentele, sunt cote-părți repartizate din profiturile obținute de societățile comerciale unde titularul de patrimoniu deține titluri de participare.

Părțile sociale, reprezintă valoarea bunurilor aduse ca aport în societate pentru formarea capitalului acesteia.

Creanțe atașate participanților reprezintă drepturi ale întreprinderii născute din relațiile de acordare de împrumuțuri întreprinderilor la care deține titluri de participare.

Titlurile de credit pe termen lung sunt credite pe termen lung sub forma obligațiunilor cu venit fix plasate de titularulde patrimoniu în capitalul altor societăți comerciale. Acste credite sunt rambursate la termen fix, iar amortizarea acstora se realizează sub forma dobânzilor.

Obligațiunile sunt hârtii de valoare care conferă posesorului lor calitatea de creditor al unei societăți și dreptul de a primi pentru suma împrumutată un venit fix sub formă de dobândă.

Activele circulante, sunt acele bunuri care se caracterizează prin faptul că participă la procesul de producție cu întreaga lor valoare de utilitate și care se consumă și își transmit dintr-o dată valoarea de utillitate și valoare asupra noului produs.

Din punct de vedere economic și financiar, activele (mijloacele) circulante se caracterizează prin aceea că se află într-o continuă fluență valorică, ele își schimbă forma naturală și funcțională (marfă, bani, creanțe) în cadrul stadiilor circuitelor economice (aprovizionare, producție, desfacere). Cu ocazia finalizării fiecărui ciclu de exploatare, diferitele forme cconcrete de mijloace circulante sunt înlocuite continuu cu exemplare noi de același fel.

Sub aspectul lichidității, caracteristica de bază a activelor circulante este aceea că durata ciclului de exploatare este mai mică de un an: ele intră și ies, în și din unitate de mai multe ori sau cel puțin o dată în cursul unui exercițiu financiar.

În funcție de forma concretă pe care o îmbracă și de funcția pe care o îndeplinesc în cadrul ciclurilor de exploatare, activele circulante se împart în: mijloace circulante materiale, mijloace circulante în decontare și mijloace circulante bănești.

a) Mijloacele circulante materiale, numite stocuri și producție în curs de execuție, reprezintă acele valori economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcția de: materii prime și materiale,

producția în curs de execuție, produse finite, mărfuri și ambalaje. Ele intervin în ciclul de exploatate al întreprinderii pentru a fi consumate în primele faze de fabricație ca materii prime și materiale, sau pentru a fi vândute în situația în care au starea de mărfuri, produse finite, sau semifabricate.

În sfera mijloacelor circulante materiale se mai includ și obiectele de inventar de mică valoare sau scurtă durată, echipamentul de protecție (protejează sănătatea), echipamentul de lucru (protejează îmbrăcămintea), îmbrăcămintea specială, accesoriile de pat, sculele, instrumentele, mecanismele, și verificatoarele cu destinație specială.

b) Mijloacele circulante bănești, sau plasamente de trezorerie și disponibilitățile bănești, sunt acele valori economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcția de bani. Structural ele se pot găsi sub forma de plasamente de trezorerie, disponibilități bănești și alte valori.

Plasamentele de trezorerie reprezintă titluri de valoare cumpărate temporar de către titularul de patrimoniu pentru a fi distribuite salariaților, vândute terților, sau pentru a fi distruse.

Disponibilitățile bănești sunt mijloace care îmbracă efectiv forma de bani, fiind delimitate în :numerar în caserie, disponibil în conturi curente și de disponibil, disponibil bănesc în devize liber convertibile, acreditive, carnete de cecuri cu limită de sumă.

Alte valori delimitează acele active existente în casieria întreprinderii care îmbracă forma concretă de timbre poștale și fiscale, tichete de călătorie, bilete de tratament și odihnă etc..

c) Mijloace circulante în decontare, numite și creanțele întreprinderii, reprezintă valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane fizice sau juridice și pentru care urmează să primească un echivalent valoric.

Toate persoanele fizice sau juridice care au beneficiat de o valoare avansată urmând să dea ecivalentul corespunzător sunt denumite generic prin noțiunea de **debitori.**

Debitorii întreprinderii sub forma creanţelor din vânzări sunt delimitaţi în contabilitate prin structurile de **clienţi** şi **efecte de primit** sau efecte comerciale. Creanţele care nu aparţin propriu-zis ciclului de exploatare sunt delimitate prin structura **decontării cu asociaţii** pentru acţiunile subscrise şi nevărsate încă şi pentru aportul social subscris şi ne depus încă şi **alţi debitori** – pentru debitori din avansuri spre decontare, debitori din reclamaţii şi litigioşi, debitori din pagube aduse patrimoniului.

În structura creanţelor un loc aparte îl ocupă categoria efecte de primit. **Efectele de primit,** sau efectele comerciale sunt titluri de valoare sub formă de tratã, bilete de ordin, cec şi warant, negociabile care fac dovada unei creanţe într-o sumă determinată şi plătibilă imediat sau într-un termen scurt. De exemplu, dacă întreprinderea a cumpărat materiale de la un furnizor, acestea pot fi plătite într-un timp relativ scurt faţă de termenul prevăzut în contract, astfel: fie furnizorul trimite odată cu factura, o tratã, care dacă este acceptatã (semnatã), poate fi depusă la bancă şi furnizorul îşi încasează imediat contravaloarea materialelor, fie clientul din proprie iniţiativă emite un bilet la ordin pe numele furnizorului, care, de asemenea, este depus la bancă, furnizorul îşi încasează imediat contravaloarea materialelor. Efectele comerciale sub formă de tratã sau bilet la ordin mai poartă denumirea ganericã de cambie. Cambia sub denumirea de tratã este emisă din iniţiativa furnizorului, iar cambia sub denumirea de bilet la ordin este emisă la iniţiativa clientului (debitorului).

Cambiile acceptate pot fi decontate imediat de bancă sau pot fi vândute la bursă sub forma hârtiilor de valoare.

Titlul de valoare este un înscris, imprimat, semnat, transmisibil şi negociabil care face dovada tranzacţiilor financiare şi a cărui posesiune conferă drept de asociere sau drept de creanţă.

Trata este cambia prin care o persoană fizică sau juridică în calitate de creditor dispune unui debitor al său să plătească o sumă de bani unei alte persoane la data şi locul stabilit.

Biletul la ordin este cambia emisă de debitor în favoarea unui creditor prin care dispune să se plătească o sumă de bani la o anumită dată și într-un anumit loc.

Cecul reprezintă un document prin care o persoană (emitentul) dă ordin băncii sale de a plăti la vedere unui beneficiar o sumă determinată.

Warantul este recipisa eliberată celui care depune bunuri în păstrare la un magazin de interes general (depozit), constituind titlu de proprietate asupra bunurilor, folosit ca hârtie de valoare negociabilă, sau la obținerea de credit pe gaj.

Gajul este garanția reală care constă în afectarea unui bun aparținând debitorului sau altei persoane pentru garantarea executării obligației, creditorul având dreptul de a fi plătit în caz de nerespectare, din prețul obținut prin vânzarea silită a bunului.

1.1.2.1.2 Structurile patrimoniale de pasiv

Pasivul prin componența sa reflectă modul de finanțare a mijloacelor economice și gradul de exigibilitate al surselor de finanțare.

Finanțarea mijloacelor economice se referă la modul de dobândire economică și susținere financiară a activului titularului de patrimoniu. Pentru procurarea mijloacelor economice, o întreprindere folosește finanțarea proprie și finanțarea străină.

Finanțarea proprie a unei întreprinderi este făcută de proprietarul ei, care aduce contribuția sa materială sub formă de capital personal – în cazul întreprinderilor private, sau capital social – în cazul societăților, la care se mai adaugă unele resurse proprii cum sunt: rezervele, fondurile, profitul etc..

Finanțarea străină este asigurată de terța persoană în raport cu titularul de patrimoniu, care-i împrumută capitalurile sub diferite forme juridice, cum sunt: creditele bancare, împrumuturile pe bază de titluri și datoriile în curs de decontare.

Corespunzător celor două categorii de finanțări, sursele de finanțare se împart în surse proprii și surse străine.

Exigibilitatea surselor de finanțare se referă la termenul lor de decontare. Acest termen, în cazul capitalului propriu operează în momentul lichidării patrimoniului, iar în cazul datoriilor, termenul de scadență poate fi mai mare sau mai mic decât exercițiul financiar, după cum datoriile sunt pe termen lung sau pe termen scurt.

În funcție de gradul de exigibilitate sursele de finanțare se împart în surse permanente și surse curente. **Sursele permanente** sunt formate din sursele proprii și sursele străine pe termen lung, iar **sursele curente** sunt corespunzătoare datoriilor pe termen scurt.

a) Sursele proprii, sunt denumite și capital propriu și corespund finanțării proprii a mijloacelor aflate în circuitul patrimonial al întreprinderii. Din structura acestora fac parte: capitalul propriu, subvențiile de capital, primele legate de capital, diferențele din reevaluare, rezervele, fondurile, profitul, provizioanele.

Capitalul propriu, este sursa proprie permanentă. Aceasta are un caracter avansabil. El se constituie la înființarea întreprinderii, fiind condiția de existență și funcționare a acesteia. La întreprinderile private individuale, formarea capitalului propriu are loc pe calea aportului personal, la întreprinderile asociative prin aportul în bani și sub formă de bunuri aduse de asociați, iar în societăți prin aportul în natură și prin subscrierea de acțiuni.

În timpul funcționării societății, capitalul propriu se poate majora prin emisiunea de acțiuni noi reprezentative de aporturi noi în bani și în natură, precum și printr-o serie de operațiuni interne, cum sunt: încorporarea rezervelor, primelor și diferențelor de reevaluare în capital, prin asimilarea fondului de dezvoltare economică, precum și cotele-părți din profit repartizate la capital.

Reducerea capitalului unei societăți se efectuează prin rambursarea către acționari a unei părți din capital atunci când societatea consideră capitalul disproporționat în raport cu activitatea

sa. De asemenea, reducerea capitalului poate avea loc prin acoperirea pierderilor înregistrate anterior.

O altă operație specifică capitalului este cea de amortizare. **Amortizarea capitalului** constă în a rambursa acționarilor depunerile fără ca prin aceasta să se diminueze capitalul. Rambursarea se realizează prin afectarea unei părți din profit, sau prin utilizarea rezervelor constituite anterior din profit în acest scop.

Subvențiile de capital sunt obținute de la bugetul de stat pentru finanțarea unor investiții la care este interesat și statul și pentru compensarea unor importuri-exporturi deficitare.

În strânsă corelație și în completarea capitalului propriu, întreprinderea mai constituie în mod curent, în funcție de nevoi, o serie de fonduri proprii cu scop determinat și caracter consumabil. Asemenea fonduri pot fi: fondul de dezvoltare, fondul de participare la profit, alte fonduri. Crearea acestor fonduri are loc în fiecare an prin autofinanțare, adică prin repartizarea unor cote-părți din profit, iar utilizarea lor se face în scopul acoperirii cheltuielilor privind dezvoltarea unității, stimularea salariaților, acoperirea unor nevoi sociale.

Rezervele, acestea se constituie în scopul conservării capitalului în anii în care exercițiul financiar se încheie cu pierderi. Acestea se constituie tot pe calea autofinanțării.

Provizioanele, acestea se constituie în scopul acoperirii pierderilor pentru riscuri și cheltuieli, pentru deprecierea valorii activelor și pentru creșterea valorii pasivelor. Si provizioanele se constituie tot pe calea autofinanțării, prin includerea unor cote părți în cheltuieli.

Primele legate de capital se constituie în scopul completării capitalului propriu. Ele se constituie prin autofinanțare, prin includerea în prețul de vânzare al acțiunilor când valoarea de emisie este superioară valorii nominale a acestora. Primele constituite sunt utilizate în scopul majorării capitalului și a rezervelor.

Diferențele de reevaluare, acestea se constituie în scopul compensării pierderilor din devalorizarea imobilizărilor, prin includerea în prețurile de înregistrare a acestora, a diferențelor între valoarea de înregistrare și valoarea actuală stabilită cu ocazia reevaluării potrivit unor dispoziții legate. Diferențele constituite sunt folosite în scopul majorării capitalului propriu.

Prin asimilare, reprezintă surse proprii profiturile obținute în exercițiul financiar curent, sau cele obținute în anul precedent, dar nerepartizate. Această sursă are un caracter provizoriu. In momentul repartizării profiturilor, sursa provizorie se transformă, după caz, în fonduri cu scop determinat, sau în rezerve.

b) Sursele străine denumite și datorii, obligații sau capital străin, exprimă fondurile sau capitalurile furnizate de terți pentru care unitatea patrimonială trebuie să restituie echivalentul valoric sau să acorde o prestație. Acestea cuprind împrumuturile acordate de bănci sau alte instituții de creditare, precum și datoriile create în cadrul relațiilor de decontare ale unității cu alte persoane fizice sau juridice. Sursele străine sunt prezente și funcționează din momentul nașterii obligațiilor față de terți și până în momentul rambursării (în cazul creditelor) și a plății(în cazul datoriilor generate de relațiile de decontare), după caz.

Toate obligațiile cu termen de scadență mai mare de un an sunt purtătoare de dobânzi, iar creditele primite sunt purtătoare de dobânzi, indiferent dacă sunt pe termen lung, mijlociu sau scurt.

Din structura surselor străine fac parte următoarele mase patrimoniale: creditele bancare, împrumuturile pe bază de titluri, datoriile comerciale, datoriile fiscale, datoriile salariale și datoriile față de asociați și acționari.

Creditele bancare și împrumuturile de titluri, care sunt denumite și **datorii financiare** exprimă creditele primite de la instituțiile de creditare și împrumuturile primite pe bază de obligațiuni emise de titularul de patrimoniu.

Obligațiunile reprezintă titluri de credit sau de valoare emise de unitate, susceptibile de a fi plasate în public și de a fi negociabile. Titularul de patrimoniu care emite un astfel de împrumut se angajează să rambursеze titlurile la termen și să plătească o dobândă pe bază de talon.

Datoriile comerciale sunt angajamente în curs de decontare față de furnizori pentru aprovizionări de materiale, mărfuri, lucrări executate și servicii prestate. Aceste obligații sunt delimitate prin structurile de **furnizori** dacă angajamentele se decontează în termen normal prevăzut în contracte și prin structura și **efecte de plată** sau efecte de comerț dacă plata se face imediat sau într-un timp scurt. In categoria datoriilor comerciale se includ și avansurile primite de la clienți în contul bunurilor de livrat, lucrărilor de executat, serviciilor de prestat.

Efectele de plată reprezintă obligații de plată față de furnizori stabilite pe bază de efecte comerciale.

Datorii fiscale, salariale și **sociale** exprimă în ordine: obligațiile din impozite și taxe față de bugetul statuluui, din salarii și stimulente față de personalul unității, precum și obligațiile sociale pentru pensia complementară și asigurare în caz de șomaj.

1.1.2.2 Structurile de cheltuieli și venituri

Pentru descrierea și analiza proceselor interne care produc transformări cantitative și calitative în masa patrimoniului, în obiectul contabilității se folosesc structurile de cheltuieli și venituri.

Din punct de vedere economic și financiar **cheltuielile** desemnează raporturi cu privire la alocarea și utilizarea valorilor economice în cadrul proceselor interne transformatoare. Definite astfel, cheltuielile acoperă angajarea, consumul și plățile privind factorii de producție – natura, munca și capitalul. Angajarea factorilor de producție are loc în momentul în care se contractează o obligație bănească generatoare de plăți sau consumatoare de resurse.

Consumul este specific utilizării factorilor de producție în scopul satisfacerii unor nevoi productive sau neproductive. Plățile constau în achitarea ca echivalent a unei sume de bani în cadrul relațiilor de decontare cu alte persoane. De exemplu, în cazul unei aprovizionări cu materiale de la furnizori, angajarea cheltuielilor intervine în momentul în care se crează obligația bănească față de furnizor de a plăti materialele primite de la acesta, consumul este prezent în momentul utilizării materialelor în procesul de producție, iar plățile în momentul achitării obligație față de furnizor.

De regulă în obiectivul contabilității sunt delimitate și evidențiate ca o structură distinctă numai cheltuielile sub forma consumului. In această calitate ele reprezintă consumuri efectuate pentru a produce și vinde bunuri materiale lucrări și servicii.

Orice cheltuială efectuată de către un titular de patrimoniu are o sursă de finanțare sau este producătoare de rezultat. In plan economic și financiar pentru definirea sursei de finanțare a cheltuielilor și a rezultatului obținut se utilizează noțiunea de venit. In felul acesta, **veniturle** reprezintă fondurile ce revin titularului de patrimoniu ca rezultat al propriei sale activități.

Veniturile pot fi delimitate și evidențiate în contabilitate în trei momente: obținerea rezultatului, avansarea rezultatului și încasarea rezultatului. Exemplu la o întreprindere producătoare, venitul este înregistrat în momentul în care s-a obținut ca rezultat produsul finit, lucrarea sau serviciul. Momentul angajării intervine în situația în care rezultatul este predat sau facturat clientului, deci în momentul în care s-a creat creanța asupra acestuia. Incasarea are loc în momentul în care creanța s-a transformat în bani.

Ca structuri patrimoniale distincte sunt reprezentate, de regulă, veniturile create ca rezultat aflate în ipostaza de facturare sau încasare.

În funcție de destinația lor, cheltuielile unei întreprinderi se împart în: cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare și cheltuieli excepționale.

Cheltuielile de exploatare sunt ocazionate de activitatea curentă de producție și comercială a întreprinderii. In structura acestora se cuprind: cheltuielile privind consumurile de materii prime, materiale și obiecte de inventar, cheltuielile privind amortizările și provizioanele, cheltuielile cu salariile, cheltuielile cu plata lucrărilor și serviciilor prestate de terți și alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare cuprind: pierderile din creanțe legate de participații, pierderi din vânzarea titlurilor de plasament, diferențe nefavorabile de curs valutar din operații curente cu disponibilități în devize, dobânzile plătite la împrumuturile primite, sconturile acordate clienților (diferența între valoarea nominală și cea reală a efectelor comerciale), alte cheltuieli financiare.

Cheltuielile excepționale cuprind acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a întreprinderii și se referă la operațiile de gestiune și operații de capital. In grupa cheltuielilor privind operațile de gestiune se cuprind: amenzi, penalități, despăgubiri plătite, lipsuri de inventar, donații și subvenții acordate, donațiile făcute în scopuri umanitare și pentru sprijinirea activităților sociale, culturale și sportive, pierderi din debitori diverși. In grupa cheltuielilor privind operațiile de capital se cuprind: valoarea contabilă a imobilizărilor cedate și alte cheltuieli excepționale.

Veniturile: în funcție de activitățile care le generează se împart în: venituri din activitatea de exploatare, venituri financiare și venituri excepționale.

Veniturile realizate din activitatea de exploatare sunt grupate astfel: venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate; venituri din producția de imobillizări; venituri din subvenții de exploatare; venituri realizate în avans.

Veniturile financiare cuprind: venituri din participații, venituri din creanțe imobilizate, venituri din titluri de plasament, venituri din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi, venituri din sconturi obținute și alte venituri financiare.

Veniturile excepționale sunt formate din două grupe: venituri din operații de gestiune și venituri din operații de capital. Din grupa veniturilor din operații de gestiune fac parte: despăgubiri și penalități încasate; valoarea bunurilor primite gratuit; valoarea bunurilor rezultate din dezmembrarea imobilizărilor, drepturilor de personal neridicate, prescrise.

Din grupa veniturilor excepționale din operații de capital fac parte: cota-parte a subvenției pentru investiții virate asupra rezultatului exercițiului și prețului de vânzare al activelor imobilizate cedate.

În cadrul structurilor de cheltuieli și venituri este reprezentat ca structură distinctă și rezultatul exercițiului sub formă de profit (beneficiu) sau pierdere.

Cu toate că profitul reprezintă acele venituri care au depășit cheltuielile, iar pirderile, cheltuielile care nu au fost acoperite din venituri, ele au totuși un circuit distinct, separat în timp de cel al cheltuielilor și veniturilor.

În funcție de cele două structuri de bază-cheltuielile și veniturile, rezultatele se împart și ele în: rezultate din activitatea de exploatare, rezultate financiare și rezultate excepționale.

Rezultatul exercițiului (profitul sau pierderea) cuprinde rezultatul curent, rezultatul excepțional și impozitul pe profit.

Rezultatul curent reprezintă diferența dintre veniturile din operațiile curente, respectiv: veniturile din exploatare plus veniturile financiare și cheltuielile perioadei curente, respectiv, cheltuielile de exploatare plus cheltuielile financiare.

Rezultatul excepțional reprezintă diferența dintre veniturile excepționale, ca urmare a unor operații efectuate de unitatea patrimonială, care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a acesteia.

Rezultatul brut este format din rezultatul curent plus rezultatul excepțional. Dacă din rezultatul brut se scade impozitul pe profit se obține rezultatul net.

	CHELTUIELI	VENITURI	REZULTATE
1	Cheltuieli de exploatare	Venituri din activitatea de exploatare	Rezultate din activitatea de exploatare
2	Cheltuieli financiare	Venituri financiare	Rezultate financiare
3=1+2			Rezultate curente
4	Cheltuieli excepționale	Venituri excepționale	Rezultate excepționale
5=3+4	Total cheltuieli	Total venituri	Rezultat brut
6			Impozit pe profit
7=5-6			Rezultatul net

Figura 1.2. *Structura cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor.*

1.2 METODA CONTABILITATII

1.2.1 Noțiunea și conținutul metodei contabilității

Ca orice disciplină științifică, contabilitatea având un obiect propriu de cercetare, are totodată și o metodă specifică de lucru pentru realizarea sarcinilor care decurg din obiectul său.

Complexitatea obiectului de studiu al contabilității, impune o complexitate a procesului cunoașterii acestuia. In aceste condiții, analiza elementelor componente ale obiectului contabilității, trecerea de la fapte la concluzii generale, de la fenomene la sesizarea esenței lor, necesită folosirea judicioasă a unor tehnici de lucru, procedee și metodologii de cercetare.

Metoda este calea rațională de urmat în vederea atingerii unui scop, iar procedeul este mijlocul de realizare a scopului urmărit.

Fiecare știință folosește o singură metodă de cercetare în componența căreia se cuprind mai multe procedee tehnice de lucru.

Deci, **metoda contabilității** cuprinde un ansamblu de procedee aflate într-o strânsă intercondiționare ca un tot unitar, în vederea stabilirii normelor și principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea ca disciplină științifică și cu ajutorul cărora cercetează starea și mișcarea elementelor patrimoniale ale unităților patrimoniale, pentru a sesiza legăturile dintre ele, ca pe această bază să se calculeze rezultatele finale și să analizeze și controleze activitatea desfășurată de unitățile respective.

Rezultă că, contabilitatea ca disciplină științifică, are o singură metodă de cercetare, care se compune din mai multe procedee tehnice de lucru.

Utilizarea ca un tot unitar a procedeelor metodei contabilității în interdependența și condiționarea lor reciprocă este determinată de interdependență și legăturile reciproce dintre componentele patrimoniului ca obiect al contabilității, lucru care rezultă din următoarele caracteristici:

1) Metoda contabilității face posibilă cuprinderea în sfera ei de cercetare a tuturor elementelor patrimoniale privite sub dublu aspect, a căror existență și mișcare se circumscrie în expresie valorică la nivelul unei unități gestionare, titulară de patrimoniu.

2) Între mijloacele economice pe de o parte și procesele economice interne pe de altă parte, reflectate de metoda contabilității, există o interdependență și condiționare reciprocă, în sensul că fără existența mijloacelor economice n-ar fi posibilă desfășurarea proceselor economice, iar fără desfășurarea proceselor economice, n-ar fi posibilă reproducerea mijloacelor economice.

3) Aceeași interdependență și condiționare reciprocă există între mijloacele și procesele economice pe de o parte și sursele de finanțare ale acestora, pe de altă parte, reflectate pe procedeele contabilității, în sensul că orice modificare în volumul și structura mijloacelor și proceselor transformatoare, determină direct sau indirect, o modificare în volumul și structura surselor de finanțare.

Pentru elucidarea particularităţilor obiectului ei de studiu, contabilitatea se bazează pe o serie de trăsături caracteristice, astfel:

1) Trăsătura principală a obiectului de studiu al contabilităţii constă în reflectarea patrimoniului unităţii patrimoniale, atât sub aspectul utilităţii şi funcţionalităţii bunurilor economice care îl compun, adică al destinaţiei economice a acstora (maşini, utilaje, instalaţii, clădiri, materiale, produse finite etc.), cât şi sub aspectul relaţiilor de proprietate în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi şi obligaţii, adică al surselor de finanţare.

Cu alte cuvinte, este vorba de acelaşi patrimoniu al întreprinderii privit ca un tot unitar, care în contabilitate este reflectat sub dublu aspect. Această dublă reprezentare a stării şi mişcării patrimoniului întreprinderii a constituit dintotdeauna trăsătura esenţială, care determină conţinutul metodei contabilităţii. Ea poate fi redată sintetic sub forma unei ecuaţii, prin egalitatea dintre cele două aspecte ale patrimoniului (**Mijloacele economice = Surse de finanţare**), cunoscută sub denumirea de ecuaţia dublei reprezentări.

2) Elementele patrimoniale ale întreprinderii se află într-o continuă mişcare şi transformare în fazele circuitului economic rămânând totuşi, într-un echilibru permanent în cadrul unităţii respective. Acest echilibru este evidenţiat în contabilitate printr-o altă trăsătură specifică metodei contabilităţii, şi anume **dubla înregistrare.**

Dubla înregistrare este determinată în primul rând de dubla reprezentare, prin faptul că în timpul mişcării şi transformării lor, elementele patrimoniului întreprinderii nu încetează de a fi privite sub dublul lor aspect, al utilităţii, funcţionalităţii, valorificării lor, adică şi destinaţiei economice şi al provenienţei, modului de dobândire, surselor de finanţare, aspecte care se reflectă concomitent ca un raport de echivalenţă între doi termeni, unul care evidenţiază mijloacele economice, iar cel de al doilea care evidenţiază sursele de finanţare. Raportul de echivalenţă este reprezentat atât în cazul

măririi concomitente a mijloacelor și surselor, cât și în cel al micșorării lor.

În al doilea rând, dubla înregistrare este determinată de faptul că mișcarea și transformarea mijloacelor economice în fazele circuitului economic generează operații de ieșire dintr-o fază și de intrare în alta; de transformare dintr-o formă în alta, dintr-o stare în alta, de trecere dintr-un loc de gestiune (de păstrare, de producție, de cheltuieli) în altul. Astfel, activele circulante sub formă de materii prime și materiale se transformă în active circulante sub formă de semifabricate și produse finite, care la rândul lor își schimbă forma din active circulante bănești, care de asemenea, își schimbă forma în active circulante materiale. In acest circuit în care contabilitatea înregistrează trecerea acelorași valori dintr-o stare sau formă în alta, înregistrarea valorii respective se face de două ori, deci, apare dubla înregistrare a operațiunilor respective, în sensul că vechea fază, vechea formă sau vechiul loc se transpun în unul din termenii egalității care polarizează ieșirile, micțorările,iar noua fază: noua formă, noul loc constituie cel de al doilea termen al egalității, care polarizează intrările, creșterile elementului sau fenomenului respectiv. Potrivit acestei trăsături a metodei contabilității, orice operație economică, este încadrată și analizată sub dublul aspect, în raport cu efectul pe care îl produce asupra elementelor care stau la baza înfăptuirii ei.

Folosirea dublei înregistrări în contabilitate, îi dă acesteia posibilitatea să reflecteze în dinamică, pe baza unui sistem coerent, cele două aspecte ale dublei reprezentări a patrimoniului. Pornind de la relația generală de echilibru proprie dublei reprezentări (Mijloace economice = Surse de finanțare), prin dubla înregistrare se crează cea de a doua relație specifică acesteia, și anume (**Creșterea mijloacelor economice + Micșorarea surselor economice = Creșterea surselor economice + Micșorarea mijloacelor economice**), cunoscute sub denumirea de ecuația dublei înregistrări.

Dubla înregistrare prezintă o importanță deosebită pentru contabilitate, atât pe linia sporirii proprietăților informative ale datelor furnizate, cât și pentru faptul că dă posibilitatea efectuării unui control permanent asupra exactității înregistrărilor efectuate cu privire la operațiile economice, asigurând astfel o exactitate maximă a datelor respective.

De menționat că, atât dubla reprezentare a patrimoniului, cât și dubla înregistrare a operațiunilor, ca trăsături esențiale ale metodei contabilității, sunt specifice numai acesteia, fără a se mai întîlni la alte discipline economice, motiv pentru care ele se constituie ca **principii de bază ale metodei contabilității.**

Pentru elucidarea și altor particularități ale obiectului de studiu al contabilității, metoda acesteia se mai bazează și pe alte trăsături. Astfel, o altă trăsătură a metodei contabilității este aceea a folosirii unor procedee care să permită înregistrarea valorică a existenței și mișcării patrimoniului întreprinderii, adică studierea a acelor elemente care se pot exprima în expresie bănească. Acest lucru permite oglindirea concomitentă atât a laturii cantitative, cât și a celei calitative a obiectului ei de studiu, cunoașterii analitică a stării și mișcării tuturor elementelor patrimoniale, iar prin gruparea și sistematizarea datelor contabile, oferă o privire de ansamblu asupra patrimoniului întreprinderii.

De asemenea, metoda contabilității are ca trăsătură caracteristică reflectarea cu ajutorul procedeelor sale de lucru, numai a operațiunilor valorice cu privire la fenomenele și procesele economice care au avut loc și se face dovada înfăptuirii lor prin acte scrise. Sprijinindu-și înregistrările sale pe documente, contabilitatea oferă informații precise cu privire la integritatea patrimoniului aflat în administrarea întreprinderilor și poate oricând proba în raporturile de drepturi și obligații ale întreprinderii cu alte întreprinderi, instituții și persoane fizice.

Se poate conchide că metoda contabilității reprezintă totalitatea procedeelor interdependente pe care le folosește în scopul realizării obiectului ei de studiu. Dacă prin obiectul său de studiu,

contabilitatea urmărește căutarea răspunsurilor la problemele privind ce fenomene și procese trebuie înregistrate, când și unde au loc, metoda, prin procedeele ei de lucru, răspunde la întrebările: cum trebuie înregistrate acestea și de ce s-au produs, care este cauza și geneza lor.

1.2.2 Procedeele metodei contabilității

În scopul realizării obiectului contabilității, metoda acesteia folosește o serie de procedee care permit furnizarea de informații cu privire la fenomenele și procesele economice care au loc în cadrul unităților ptrimoniale.

Aceste procedee se împart în trei grupe:

– procedee comune tuturor științelor;

– procedee specifice metodei contabilității;

– procedee ale metodei contabilității, utilizate și de alte discipline economice.

a) Procedee comune tuturor științelor. Dintre procedeele comune tuturor științelor metoda contabilității utilizează: observația, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza, sinteza etc.

Observația, este faza inițială a cercetării obiectului de studiu al oricărei științe. Contabilitatea folosește procedeul observației pentru cunoașterea fenomenelor și proceselor economice care se pot exprima valoric și care după ce au fost consemnate în documente, le reflectă cifric, numeric, cu ajutorul procedeelor sale specifice de lucru și cu respectarea normelor și principiilor care o călăuzesc.

Raționamentul se aplică de către metoda contabilității pentru ca pe bază de judecăți logice, pornind de la fenomenele și procesele economice care intră în obiectul său de studiu și care au fost observate, să ajungă la concluzii noi ce permit stabilirea cu exactitate a modului de reflectare a acestora cu ajutorul diferitelor sale procedee. Astfel, pe bază de raționament s-a ajuns la concluzia că activul este egal cu pasivul întrucât între mijloacele economice

și sursele de finanțare a acestora există o egalitate perfectă, fiind vorba de același patrimoniu privit sub dublu aspect. Tot prin raționament s-a stabilit influența pe care o produc operațiile economice asupra activului și pasivului unității, regulile care stau la baza reflectării operațiilor economice și financiare în conturi, conținutul unor indicatori furnizați de contabilitate, etc.

Comparația se folosește de metoda contabilității prin alăturarea a două sau mai multe fenomene și procese economice care se pot exprima valoric, cu scopul de a stabili asemănările și deosebirile dintre ele, ca pe această bază să se fixeze anumite noțiuni, să se tragă o serie de concluzii. Comparația este utilizată frecvent în cadrul procedeelor metodei contabilității. Astfel, se compară veniturile cu cheltuielile pentru a stabili rezultatele finale, se compară indicatorii realizați cu cei prestabiliți pentru a se determina abaterile în vederea adoptării deciziilor corespunzătoare, etc.

Clasificarea este acțiunea de împărțire, distribuire, repartizarea sistematică pe clase sau într-o anumită ordine a obiectelor sau fenomenelor în funcție de asemănările și deosebirile dintre ele. Asemănările le apropie și le încadrează în aceeași clasă, iar deosebirile le diferențiază și le distribuie în clase diferite. Metoda contabilității folosește clasificarea atât în cadrul procedeelor specifice, cât și în cadrul celor comune altor discipline economice pentru studierea rațională și sub diferite aspecte a patrimoniului întreprinderii, respectiv a mijloacelor economice, a surselor de finanțare, a cheltuielilor, veniturilor, pentru studierea sistematică a documentelor, a evaluării etc.

Analiza reprezintă un procedeu științific de cercetare a unui întreg, a unui fenomen, care se bazează pe examinarea, pe studierea sistematică a fiecărui element component în parte. In contabilitate, analiza are un câmp foarte larg de aplicare. Astfel, analiza contabilă este folosită la înregistrarea corectă a operațiilor economice, analiza bilanțului pentru stabilirea situației economico-financiare, a unității, a cauzelor care au determinat-o și a deciziilor ce urmează a se

adopta, analiza contului de rezultate pentru cunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii.

Sinteza ca procedeu ştiinţific de cercetare a fenomenelor, se bazează pe trecerea de la particular la general, de la simplu la compus, pentru a se ajunge la generalizare. Este folosită la scară largă de metoda contabiltăţii în operaţiile de grupare şi centralizare a datelor pentru a le face din ce în ce mai sintetice în scopul generalizării concluzilor ce se desprind din analiza acestora.

b) Procedeele specifice metodei contabilităţii

Procedeele specifice metodei contabilităţii, utilizate pentru cercetarea şi studierea obiectului său, sunt: bilanţul, contul şi balanţa de verificare.

Bilanţul este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilităţii, prin care se înfăptuieşte dubla reprezentare a patrimoniului înreprinderii. Cu ajutorul bilanţului se prezintă la un moment dat în expesie valorică, patrimoniul întreprinderii sub dublu său aspect şi anume: pe de o parte sub aspectul destinaţiei economice şi pe de altă parte, sub aspectul surselor de procurare.

Prin acest procedeu, metoda contabilităţii asigură sintetizarea şi generalizarea datelor pe verigi distincte ale economiei naţionale pornind de la nivelul unităţilor patrimoniale, ministere, alte organe centrale şi până la nivelul economiei naţionale. Aceste verigi fiind înzestrate încă de la înfiinţarea lor de către proprietar cu patrimoniul necesar desfăşurării activităţii lor, vor reflecta în datele conabilităţii situaţia existentă, atât sub aspectul utilităţii, funcţionalităţii şi valorificării bunurilor economice care îl compun, adică a mijloacelor, cât şi sub aspectul raporturilor de proprietate în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi şi obligaţii, adică al surselor de finanţare a bunurilor respective. Pentru a obţine acest lucru este necesară generalizarea tuturor datelor referitoare la situaţia unităţii la un moment dat, cu ajutorul procedeului specific metodei contabilităţii, bilanţul.

Deoarece, bilanţul cuprinde situaţia patrimoniului întreprinderii

la un moment dat, el exprimă în același timp rezultatul utilizării și valorificării acestui patrimoniu în perioada dată, deci furnizează informații generale privitoare la situația economică și financiară a întreprinderii și la relațiile ei economice cu alte unități, furnizând numai informații generale sintetice, obținute din centralizarea datelor contabilității curente. Bilanțul este complectat de o serie de situații anexe, prin care se explică și se detaliază anumite laturi ale activității economice și financiare a unității.

Întrucât bilanțul nu poate să prezinte mișcările succesive care se produc ca urmare a operațiilor economice în structura și mărumea patrimoniului unei întreprinderi, metoda contabilității utilizează pentru realizarea acestui obiectiv un alt procedeu specific, care poartă denumirea de cont.

Contul se deschide în contabilitatea curentă pentru reflectarea fiecărui element patrimonial, de activ și de pasiv precum și a fiecărei poziții noi pe care o ocupă fiecare element în mișcarea și transformarea sa de-a lungul fazelor circuitului economic. Aceste conturi au legături reciproce, atât între ele, cât și cu bilanțul, legături determinate de unitatea obiectului contabilității. Totalitatea conturilor utilizate de contabilitate în scopul realizării obiectului său, formează sistemul conturilor.

Contabilitatea dispune de un sistem de conturi în care reflectarea tuturor operațiilor rezultate din mișcarea și transformarea elementelor patrimoniale are la bază dubla înegistrare. Această trăsătură a contabilității face posibilă cuprinderea cu ajutorul sistemului de conturi a întregului său obiect și menținerea unui echilibru permanent, necesar pentru verificarea exactității datelor înregistrate în conturi. Dacă bilanțul generalizează prin indicatorii săi mersul activității întreprinderii, contul este procedeul care particularizează această activitate, furnizând informațiile necesare pentru caracterizarea fiecărui mijloc economic, proces economic, sursă de finanțare și rezultatul final.

Legătura dintre cont, care furnizează informațiile de detaliu asupra fiecărui element ce intră în obiectul contabilității și bilanț,

care furnizează informații generalizatoare asupra activității de ansamblu a întreprinderii, se realizează cu ajutorul altui procedeu specific metodei contabilității numit balanță de verificare.

Balanța de verificare asigură respectarea în contabilitate a dublei înregistrări a elementelor patrimoniale din cadrul întreprinderii, dând prin aceasta garanția exactității înregistrărilor efectuate în conturi. Datele balanței de verificare stau la baza întocmirii bilanțului. Cu ajutorul ei se centralizează întreaga activitate economică a întreprinderii, reflectată distinct în conturi pe parcursul perioadei de gestiune. Astfel, se obțin informațiile de ansamblu asupra întregului patrimoniu aflat în administrarea întreprinderii și asupra activității dintr-o anumită perioadă de gestiune. Centralizarea datelor cu ajutorul balanței de verificare oferă conducerii fiecărei întreprinderi posibilitatea de a cunoaște volumul modificărilor survenite în structura patrimoniului, atât pe perioada curentă, cât și cumulat din perioadele precedente de gestiune, în vederea adaptării deciziilor ce se impun în scopul conducerii activității întreprinderii în perioadele viitoare.

Operația de centralizare a datelor contabilității cu ajutorul balanței de verificare, este posibilă datorită oglindirii acestora în expresie bănească, la toate nivelurile organizatorice.

Balanța de verificare îndeplinește atât o funcție de control, cât și o funcție economică, constituind puntea de legătură dintre cont și bilanț.

c) Procedeele metodei contabilității, comune și altor discipline economice.

Pe lângă procedeele specifice, contabilitatea mai utilizează în cadrul metodei sale de lucru și alte procedee comune mai multor discipline economice. Acestea sunt deosebit de necesare metodei contabilității, constituind o premisă utilă sau servind pentru completarea procedeelor specifice, cu care se întrepătrund și formează un tot unitar.

Dintre procedeele metodei contabilității, comune și altor dis-

cipline economice, mai importante sunt: documentația, evaluarea, calculația, inventarierea.

a) Documentația constă în faptul că orice operație economică și financiară referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniale trebuie să fie consemnată în documentele care fac dovada înfăptuirii lor. Acest lucru este necesar pentru realizarea cerinței principale a contabilității de fundamentare și justificare a tuturor datelor sale pe bază de acte scrise.

Întocmirea documentelor pentru fiecare oiperație economică și financiară, constituie o cerință necesară pentru cunoașterea și conducerea în cunoștință de cauză a activității întreprinderii, deoarece aceasta reclamă un control sever asupra integrității și modului de gestionare a patrimoniului, precum și a fiecărei operații în parte.

De subliniat și importanța deosebită pe care o au documentele pentru desfășurarea normală a lucrărilor de contabilitate, întrucât cu ajutorul lor se verifică justețea operațiilor economice, controlul gestionar asupra valorilor materiale și bănești, precum și respectarea disciplinei contractuale.

b) Evaluarea este procedeul prin care datele contabilității sunt reprezentate printr-o singură unitate de măsură, creând posibilitatea centralizării lor cu ajutorul balanțelor de verificare și generalizare cu ajutorul bilanțului. Astfel, datele consemnate în documente, referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniale, exprimate în diferite unități de măsură (kg., m^2, m^3, to., l. etc.) pentru a putea fi înregistrate în conturi trebuie evaluate unitar prin intermediul etalonului valoric, singurul etalon generalizator.

Evaluarea constă în transformarea unităților naturale în unități monetare cu ajutorul prețurilor.

c) Calculația este strâns legată de evaluarea ca procedeu al metodei contabilității, deoarece pentru a reflecta în conturi cât mai exact existența și mișcarea patrimoniului în toate fazele circuitului economic, precum și rezultatele finale ale activității,

este necesar să se determine cu cea mai mare exactitate valoarea acestora.

Acest procedeu își găsește aplicarea cea mai largă în domeniul calculației costurilor de producție. Noțiunea de calculație are însă o accepțiune mult mai cuprinzătoare în contabilitate: ea include toate formele de calcul, începând cu calcularea simplă a datelor consemnate în documentele primare, continuând cu calculul rulajelor,sumelor și soldurilor conturilor, cu calculul valorilor elementelor patrimonale inventariate, a diferențelor de inventar, și terminând cu stabilirea costului producției și calculul rezultatelor finale, precum și a tuturor indicatorilor economico-financiari prin care se apreciază activitatea desfășurată de întreprindere.

d) Inventarierea

În cursul perioadei de gestiune, se poate întâmpla ca o serie de operații economice să nu poate fi consemnate în documente în momentul producerii lor, și ca atare, să nu poată fi înregistrate în conturi. Astfel , ca rezultat al influenței unor agenți naturali, unele bunuri se degradează, își pierd din greutatea și calitatea lor; neglijența sau chiar reaua credință a gestionarilor poate duce la dispariția unor bunuri, fără ca toate acestea să poată fi înregistrate în documente și în conturi. Totodată, datele înregistrate în conturi pot să nu concorde cu realitatea și ca urmare a unor greșeli de calcul și înregistrare, situații care nu se pot descoperi cu ajutorul balanței de verificare.

În aceste condiții, pentru a se cunoaște situația reală a patrimoniului reflectat în contabilitate, trebuie să se verifice existența faptică, directă a tuturor elementelor sale în scopul descoperirii neconcordanțelor dintre datele înregistrate în conturi și realitățile de pe teren. In acest scop, contabilitatea se folosește de un alt procedeu: inventarierea.

Pe baza constatărilor la care s-a ajuns în urma inventarierii se fac rectificările necesare în conturi, stabilindu-se concordanța dintre datele din conturi și cele constatate la fața locului prin operația de inventariere.

1.3 Sfera de cercetare şi câmpul de aplicare ale contabilităţii

Odată definite obiectul şi metoda contabilităţii, este necesar să se contureze sfera de cercetare şi domeniul de aplicare ale contabilităţii. Totodată, trebuie făcută o distincţie clară între problemele cercetării contabile care derivă din obiectul contabilităţii şi problemele pe care le ridică contabilitatea ca tehnică de investigare. Aceste două aspecte ale contabilităţii sunt inseparabile şi se condiţionează reciproc, unul arată modul de cercetare al obiectului contabilităţii, iar celălalt arată mijloacele de acţiune, respectiv, procedeele tehnice de lucru. In orice caz, aspectele teoretice legate de tehnica contabilă nu trebuie confundate cu munca de investigare ştiinţifică care decurge din obiectul contabilităţii. Stabilirea obiectului de studiu al unei discipline ştiinţifice indică în mod precis şi sfera preocupărilor ştiinţifice şi fixează locul pe care îl ocupă disciplina respectivă în procesul cunoaşterii ştiinţifice.

În primul rând, în sfera cercetării se cuprind toate problemele legate de starea şi mişcarea patrimoniului unităţilor economice şi sociale studiate sub aspectul eficienţei economice. Ca atare, finalizarea muncii de cercetare contabilă se concretizează în răspunsul fundamentat ştiinţific pe care contabilitatea trebuie să-l dea întrebării dacă un proces de exploatare este justificat din punct de vedere economic, adică dacă veniturile obţinute acoperă cheltuielile efectuate şi aduc un profit întreprinzătorului.

În al doilea rând, cercetarea contabilă este strâns legată de aspectele tehnice, tehnologice şi organizatorice ale exploatării factorilor de producţie. In elaborarea problemelor contabilitatea foloseşte tehnica sa propie cu ajutorul căreia cunoaşte activitatea economică desfăşurată şi rezultatele obţinute. Se poate afirma că cercetarea contabilă derivă din conţinutul cercetării din domeniul tehnic, tehnologic şi organizatoric şi în acelaşi timp constituie baza de orientare, punctul de plecare pentru cercetarea contabilă. În această accepţiune, cercetarea contabilă devine tot mai necesară

și mai importantă pe măsură ce unitățile economice sunt tot mai mari, iar procesele de producție tot mai complexe.

În al treilea rând, cercetarea contabilă este chemată să demonstreze rezultatele întregii activități economice și să arate factorii care le-au determinat. Prin informațiile furnizate de contabilitate se poate efectua controlul îndeplinirii obiectivelor stabilite în conformitate cu cerințele creșterii economice.

În al patrulea rând, este de subliniat faptul că multe din problemele cercetării contabile se interferează cu cele de cercetare ale altor științe tehnice sau economice (fiind grefate pe același patrimoniu), cu care trebuie să colaboreze în soluționarea lor. Fiecare dintre ele cercetează același patrimoniu dintr-un unghi de vedere, specific fiecărei discipline științifice.

Sfera de aplicare a contabilității are două dimensiuni, una pe orizontală șI una pe verticală. In ceea ce privește prima dimensiune, contabilitatea cercetează starea și mișcarea patrimoniului unităților economice și sociale ca celule de bază ale economiei. Cât privește a doua dimensiune, sfera de cercetare a contabilității pe verticală, aceasta are în vedere circumscrierea contabilității pe treptele organizatorice ierarhic superioare ale economiei. Prin centralizarea datelor contabile obiectul contabilității se extinde dincolo de limitele unităților economice și sociale. Ea cuprinde deci, existența, mișcarea și transformarea patrimoniului, rezultatul final, inclusiv controlul mișcării șI transformării acestuia pe ramuri de activitate și pe scara întregii economii până la nivelul economiei naționale. Prin centralizarea datelor contabilității unităților patrimoniale, acestea se varsă în „albia" comună a economiei naționale. Unitățile economice și sociale ca celule de bază ale economiei naționale nu pot fi privite izolat, rupte din angrenajul din care fac parte, ca urmare, este firesc ca situația economică și financiară a unităților patrimoniale oglindită în contabilitate să fie reflectată în formă concentrată prin indicatori sintetici până la nivelul economiei naționale.

1.4 Relațiile contabilității cu celelalte științe

În calitatea ei de disciplnă științifică, contabilitatea constituie un sistem de cunoaștere privind evidența, calculul, analiza și controlul în expresie valorică a stării de mișcare a patrimoniului unei persoane fizice sau juridice. Prin realizarea obiectului său de cecrcetare, contabilitatea descoperă raporturile între componentele patrimoniului și pe această bază furnizează cunoștințe privind modul de gestionare și dezvoltare a acestuia. Contabilitatea face parte din grupa științelor sociale. Corespunzător naturii economice a obiectului ei de studiu, contabilitatea se încadrează în sistemul științelor economice, iar specializarea ei în probleme informaționale și de gestiune a patrimoniului o încadrează în grupa științelor economice funcționale.

Contabilitatea are strânse legături cu economia politică, lucru ce rezultă din studierea aceluiași obiect – patrimoniul – însă din puncte de vedere diferite. In timp ce contablilitatea înregistrează, prelucrează, analizează și controlează starea și mișcarea elementelor patrimoniale, economia politică studiază condițiile sociale de producție, descoperind legile care guvernează producția și schimbul bunurilor materiale în societatea omenească. În toate cazurile, cercetarea contabilă se bazează pe conținutul categoriilor economice definite de economia politică, cum sunt: marfă, bani, valoare etc. iar legăturile dintre fenomenele și procesele economice descoperite de contabilitate sunt demonstrate pe baza legilor descoperite de economia politică, acestea constituind baza teoretică a contabilității.

Studiind starea și mișcarea patrimoniului agenților economici, contabilitatea are strânse legături cu disciplinele economice funcționale, care sunt: știința managementului economic, știința financiară, analiza activității economice și controlul activității economice. Analiza activității economice, constituie o continuare a contabilității ca disciplină aplicativă, în sensul folosirii datelor ei ca sursă documentară principală în realizarea obiectului ei de studiu. În procesul analizei și controlului, datele contabile sunt

prelucrate și interpretate după metode proprii ale fiecărei discipline în parte, elaborându-se în baza lor măsurile necesare pentru perfecționarea activității economice a unităților supuse controlului și analizei. Astfel, analiza și controlul creează condiții pentru finalizarea datelor și valorificarea lor multilaterală, iar informațiile economice și financiare furnizate de contabilitate se întregesc și se desăvârșesc.

Contabilitatea are relații cu statistica, atât pe plan teoretic cât și ca activitate practică. Din punct de vedere teoretic contabilitatea ține seamă de cerințele statisticii, la elaborarea categoriilor proprii acesteia, iar din punct de vedere practic, contabilitatea pune la dispoziția statisticii un volum important de date pe care aceasta le prelucrează și le generalizează după metodele ei proprii.

Contabilitatea are relații cu dreptul, atât pe plan teoretic cât și practic.

Pe plan teoretic reamintim că patrimoniul ca obiect al contabilității este definit ca fiind totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică aparținând titularului de patrimoniu precum și bunurile la care se referă. Bunurile economice care formează activul, și relațiile de drepturi și obligații cu privire la aceste bunuri care formează pasivul, constituie conținutul teoriei juridice a activului și pasivului.

Din punct de vedere practic, contabilitatea prin înregistrările sale evidențiază raporturile juridice dintre stat și agenții economici, drepturile și obligațiile reciproce dintre agenții economic, persoane fizice și/sau juridice ce apar ca urmare a desfășurărilor proceselor economice.In contabilitate se oglindește și modul cum sunt respectate normele de drept; disciplina financiară, disciplina muncii, disciplina contractuală etc. Din această cauză, contabilitatea prezintă importanță deosebită pentru organele de drept, datele ei constituind forță probantă în justiție în stabilirea adevărului în cazul litigiilor patrimoniale.

Contabilitatea are strînse legături cu matematica, întrucât totalitatea modificărilor pe care le produc operațiile economice,

procesele economice şi raporturile juridice se prezintă în ultimă instanţă sub două forme: creşteri şi micşorări, a căror mărime se determină cu ajutorul procedeelor specifice metodei contabilităţii. Acestea au la bază calculul economic sub variatele forme ale acestuia: de calcul aritmetic, în cazul adunării şi scăderii curente; de calcul algebric, în cazul însumării abaterilor pozitive şi negative ale scăderii contabile (poziţionale) prin trecerea unei sume dintr-un termen al egalităţii în altul; de calcul matricial la înregistrările sistematice şi în lucrările de poziţionare la întocmirea balanţelor de verificare; cu informatica economică în cazul aplicării informaticii la prelucrarea automată a datelor contabile; cu cibernetica, contabilitatea constituind ea însăşi un sistem cibernetic cu autoreglare.

Relaţiile strânse şi utilizarea unor instrumente şi procedee matamatice, au determinat pe unii autori să considere contabilitatea ca fiind o ramură a matematicii.

După Luca Paciolo, primul autor al unei cărţi de contabilitate, care au încadrat tratatul său de contabilitate în partidă dublă, 1494, în lucrarea *„Summa de l'arithmetica, giometrie proportioni e proportionalita"*, aproape toţi autorii care au urmat, au făcut acelaşi lucru. Alţii au mers mai departe şi au fundamentat anumite teorii matematice ale conturilor. Astfel, se pot menţiona: teoria matematică a contabilităţii şi conturilor susţinute de Girlamo Cardano în 1539 în lucrarea sa *„Practicae mathematicae"*, P. Bouchet în 1832 care fundamentează partida dublă cu ajutorul ecuaţiilor, iar apoi Giovani Rossi în 1889 lucrarea *„La teoria matematica della scittura doppia"*, care face acelaşi lucru.

Autorii francezi Lautey şi Guilbault în lucrarea lor *„La science des comptes mise a' la porte' de tous"* pornesc de la concepţia matematică a funcţionării conturilor pentru a ajunge la caracterizarea contabilităţii ca ramură a matematicii.

Contabilitatea nu este matematică. Faptul utilizării de către contabilitate a raţionamentului, a unor instrumente, procedee şi metode matematice, nu imprimă contabilităţii caracterul de matematică aplicată şi nu schimbă sau explică conţinutul metodei contabilităţii.

Contabilitatea a ajuns la un nivel la care conceptele ei teoretice pot fi demonstrate matematic, ceea ce îi imprimă caracterul de adevărată știință. Leonardo da Vinci menționa: „Nici o cercetare umană nu se poate numi știință adevărată dacă nu trece prin demonstrații matematice".

În fine, menționăm legăturile contabilității cu științele tehnice deoarece tehnica contabilă reflectă cu ajutorul conturilor sintetice și analitice cheltuielile unor faze ale proceselor tehnologice sau ale întregului proces de producție al întrprinderii.Organizarea și conducerea contabilității se face în strânsă legătură cu tehnologia și organizarea tehnico-administrativă a întreprinderii.

1.5. DIRECTII DE EVOLUTIE A CONTABILITATII

1.5.1. Contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune

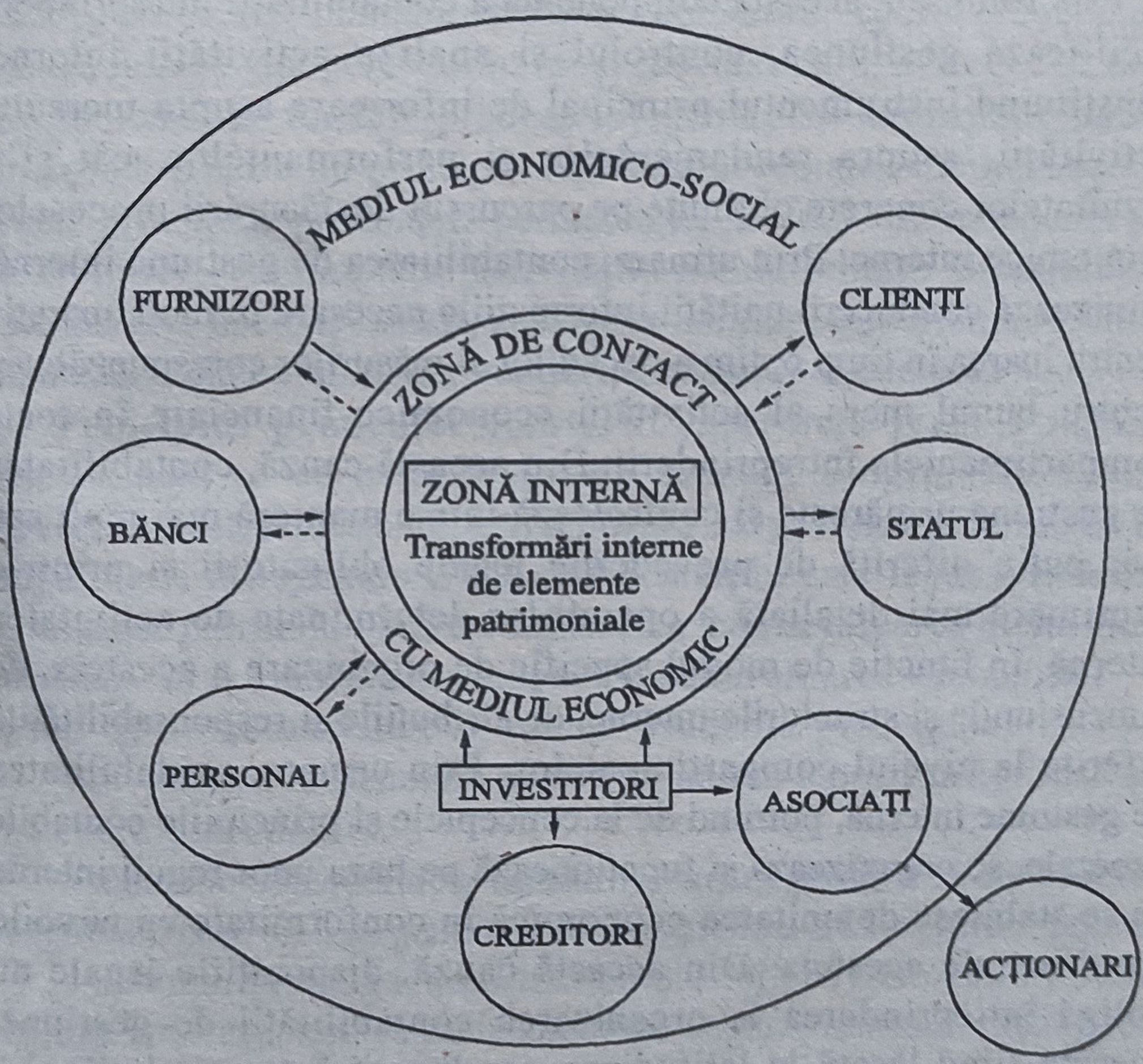
Teoria și practică contabilă se prezintă studiului sub un dublu unghi de vedere: contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune.

Contabilitatea financiară sau cotabilitatea întreprinderii ca sistem cu multitudinea relațiilor ei pe orizontală și pe verticală, cuprinde în câmpul său de cercetare cunoașterea și prezentarea situației patrimoniului și a rezultatelor obținute, atât față de proprietari, cât și față de terțe persoane interesate.

Astfel, în baza principiilor de bază ale contabilității și a caracterului său gestionar, ea evidențiază, calculează, analizează și controlează operațiile patrimoniale generate de relațiile întreprinderii cu mediul economic social, cât și de activitățile interne, în scopul determinării rezultatelor financiare și întocmirii documentelor contabile de sinteză și raportare: bilanțul, contul de rezultate și anexa. Deoarece, aceste documente oferă mediului extern o imagine fidelă, sintetică și retrospectivă a situației întreprinderii, contabilitatea financiară trebuie să aibă un caracter normalizat.Din această cauză atât înregistrarea operațiilor economico-financiare, cât și întocmirea și prezentarea periodică a lucrărilor contabile de sinteză, se realizează strict pe baza unor reguli generale stabilite de lege,valabile și obligatorii pentru toate unitățile economice și

sociale. Aplicarea strictă a legilor stabilite facilitează comunicarea între unități și între cei interesați, cărora le sunt destinate informațiile financiar-contabile. In același timp, aplicarea unitară și obligatorie a regulilor permite înțelegerea cu ușurință și asigură comparabilitatea conținutului lucrărilor de sinteză contabilă, atât în succesiunea exercițiilor financiare, cât și între unități diferite.

Modelul raporturilor întreprinderii cu mediul economico social se poate prezenta astfel:



Fig, 1.2 După A. Cibert, *Comptabilite' generale*

Contabilitatea de gestiune, numită și anàlitică sau de exploatare, urmărește cu mijloace specifice conabilității, totalitatea transformărilor interne produse în masa patrimonială: consumuri

de active circulante, forţă de muncă, utilaje etc. pentru stabilirea costurilor, precum şi toate elementele necesare stabilirii veniturilor întreprinderii, provenind din produsele livrate, lucrările executate şi serviciile prestate.

Ea înregistrează informaţiile necesare mersului activităţii de exploatare, controlul riguros şi sistematic asupra modului de utilizare a factorilor de producţie în diferitele compartimente (secţii, sectoare, ateliere, ferme etc.) ale întreprinderii.

Prin rolul său, această componentă a contabilităţii întreprinderii facilitează gestiunea, controlul şi analiza activităţii interne, constituind instrumentul principal de informare asupra mersului activităţii, asupra randamentelor şi performanţelor, cât şi a rezultatelor concrete obţinute pe parcursul desfăşurării proceselor economice interne. Prin urmare, contabilitatea de gestiune internă, furnizează conducerii unităţii informaţiile necesare în mod operativ pentru luarea în timp optim a deciziilor şi măsurilor corespunzătoare pentru bunul mers al activităţii economico-financiare în toate compartimentele întreprinderii. Din această cauză, contabilitatea de gestiune urmăreşte şi controlează într-o manieră mai mult sau mai puţin diferită de prevederile legale obligatorii şi printr-o exprimare mai detaliată a operaţiilor determinate de activitatea internă, în funcţie de modul specific de organizare a acesteia, de dimensiunile şi structurile interne, de atribuţiile şi responsabilităţile diferite la nivelul compartimentelor. Prin urmare, contabilitatea de gestiune internă, pornind de la conceptele şi principiile contabile generale, se organizează şi funcţionează pe baza unor reguli interne ce se stabilesc de unitatea economică în conformitate cu nevoile specifice ale acesteia. Din această cauză, dispoziţiile legale nu obligă întreprinderea la organizarea contabilităţii de gestiune, aceasta fiind lăsată la latitudinea conducerii întreprinderii.

Cu toată opoziţia între contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune, între ele există totuşi o legătură în sensul că ambele se bazeaz pe aceleaşi date din documente, contabilitatea de gestiune preia numeroase informaţii colectate de contabilitatea financiară,

iar elaborarea documentelor contabile de sinteză se sprijină și pe aportul contabilității de gestiune.

1.5.2. Noile obiective ale contabilității

Obiectivul central al contabilității trebuie să fie descrierea unei imagini fidele a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatului întreprinderii. Obținerea și prezentarea situațiilor care să reflecte această imagine fidelă are loc numai în condițiile respectării principiilor care guvernează contabilitatea, ce constituie cadrul conceptual, instrumentul de perfecționare și normalizare a contabilității, fundamentat de regulile prudenței, legalității și sincerității care au în esență o serie de principii contabile acceptate unanim. Acestea sunt: principiul prudenței; permanenței metodelor; independenței exercițiilor; continuității activității; intangibilității bilanțului de deschidere, necompensării, costurilor istorice, importanței relative, conectării cheltuielilor cu veniturile,imaginii fidele etc.

Principiul prudenței constă în „apreciera reală a faptelor astfel încât să se evite riscul de transfer asupra viitorului, a incertitudinilor prezente, susceptibile să greveze patrimoniul și rezultatele întreprinderii". Acest principiu este legat organic de evaluarea patrimoniului, care interzice supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor. In esență prudența presupune:

– includerea în structura pasivului numai a profiturilor realizate în exercițiul curent;

– luarea în considerare a tuturor riscurilor posibile și a pierderilor eventuale care au fost generate de fenomene ale exercițiului prezent;

– calcularea reală a amortismentelor și provizioanelor, pentru ca mărimea acestora să nu influențeze negativ mărimea rezultatelor obținute.

Principiul permanenței metodelor constă în aplicarea aceloraşi principii, reguli și metode privind evaluarea și înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informației contabile.

Principiul independenței exercițiilor presupune calcularea cheltuielilor și veniturilor pe măsura obținerii sau angajării lor (și nu cu ocazia încasării sau plăților) și raportarea lor în perioadele respective, principalele consecințe ce decurg din aplicarea acestui principiu sunt:

– practicarea unei contabilități de angajamente, adică înregistrarea veniturilor în momentul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor și înregistrarea cheltuielilor în momentul primirii bunurilor sau al prestării serviciilor de către terți;

– utilizarea în practica contabilă a conturilor de regularizare: cheltuieli constatate în avans, venituri constatate în avans, venituri de primit, cheltuieli de plătit, cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciții.

Rezultă că independența exercițiilor presupune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor aferente activității întreprinderii pe măsura angajării activității lor și trecerii lor la rezultatul exercițiului la care se referă.

Principiul continuității activității presupune că întreprinderea își desfășoară normal activitatea într-o perioadă viitoare, evitând intrarea sa în sfera de declin sau lichidare. Aprecierea stării întreprinderii se face la sfîrșitul fiecărui exercițiu financiar. În caz de continuitate, evaluarea patrimoniului se face la valoarea de utilitate a bunurilor, în caz de necontinuitate evaluarea se va face la valori lichidative.

Rezultă că există o legătură directă între principiul continuității activității cu principiile independenăei exercițiilor și cel al permanenței metodelor, și totodată o serie de implicații asupra întocmirii documentelor contabile de sinteză.

Principiul intangibilității bilanțului de deschidere presupune ca aceasta să corespundă bilanțului de închidere a exercițiului precedent. Acest lucru este dovada integrității patrimoniale și a informării corecte a utilizatorilor externi.

Principiul necompensării constă în esență în excluderea compensărilor între posturile de activ și cele de pasiv ale bilanțului,

precum și între cele de venituri și cheltuieli al contului de rezultate.

Principiul costurilor istorice constă în a păstra în structurile bilanțiere ale valorilor de intrare care sunt valori de referință, cu caracter istoric, corectarea acestora făcându-se numai cu suma amortismentelor și provizioanelor. Avantajele aplicări acestui principiu constau în simplitatea calculelor, asigurarea comparabilității în timp și în spațiu a datelor contabile, posibilități suplimentare de control. Se apreciază că o contabilitate legată de costuri istorice este: pertinentă, deoarece permite măsurarea calitaății deciziilor trecute; obiectivă, deoarece se bazează pe tranzacții reale constatate cu documente de intrare în patrimoniu; ușor de stabilit și de înțeles; utilizabilă, pentru calculul performanțelor; confirmată în foarte multe țări de către practica seculară.

Principiul imaginii fidele constă în conformarea cu regulile și procedurile în vigoare, ceea ce presupune respectarea tuturor principiilor acceptate, precum și a dispozițiilor regulamentare, imprimatul **principiului sincerității,** care presupune prezentarea tuturor informațiilor necesare pentru ca utilizatori interni și externi să înteleagă conținutul conturilor. Acest lucru are în vedere calitatea contabilului de a fi: de bună credință și de a manifesta profesionalism în aplicarea corectă a principiilor contabile.

Principiile menționate sunt rezultatul practicii contabile mondiale. Ele sunt așezate la baza normalizării contabilității de către Comisia Internațională a Standardelor Contabile (I.A.S.C.) și apoi de către Directivele Comunității Economice Europene, care au inspirat și noul sistem contabil din România.

CAPITOLUL II

BILANTUL – PROCEDEU DE BAZA AL METODEI CONTABILITATII

2.1. Definirea, conținutul și structura bilanțului

Noțiunea de bilanț este foarte veche. Nu se cunoaște precis când și cine a creat acest instrument contabil. Ca și contabilitatea, bilanțul este opera anonimă la care și-au adus contribuția generații și generații de autori, practicieni și teoreticieni din vechi timpuri.

Aristotel în lucrarea „Politica", vorbește de bilanțul preventiv, respectiv de bugetul de venituri și cheltuieli.

Autorul italian Branbilla vorbește de bilanțul cetății Treviza, din 1341, iar alți autori susțin că în anul 1368, s-ar fi încheiat un bilanț al cetății Roma și mai târziu pentru MIlano, ca socoteală finală de activitate.

Etimologic, cuvântul bilanț corespunde noțiunii de cântar cu două talere, presupune a se afla în echilibru, derivând din cuvântul „bi" și „lanx".

De la prima definiție dată, de "cântar al averii în corelație cu sursele sale de dobândire", bilanțul a făcut obiectul unor preocupări permanente, practice și teoretice.

Din multitudinea de calități și funcții proprii bilanțului cea mai importamtă ipostază de prezentare a sa este cea metodologică, adică de procedeu folosit în explicarea și definirea mecanismului partidei duble.

Dubla prezentare a patrimoniului se realizează cu ajutorul bilanțului contabil. El evidențiază în expresie valorică, la un moment dat, echilibrul dintre mijloacele economice și sursele lor de finanțare, precum și rezultatele obținute ca urmare a investirii, consumării și reproducției capitalului.

Dubla reprezentare a patrimoniului se realizează cu ajutorul bilanțului prin intermediul structurilor sale de ACTIV și PASIV. Activul bilanțului, cuprinde mijloacele economice ca forme funcționale de investire a capitalului precum și rezultatul negativ obținut sub forma PIERDERILOR, iar pasivul bilanțului, reflectă sursele de proveniență a mijloacelor economice în cadrul procesului de reproducție a patrimonilui și rezultatul pozitiv obținut sub forma PROFITULUI. Pierderile ca element de activ bilanțier exprimă mărimea capitalului consumat în activitatea economică care nu poate fi acoperit din veniturile proprii. Profitul ca element de pasiv bilanțier, reprezintă sursa de finanțare proprie a activelor create ca excedent al veniturilor proprii față de cheltuieli.

Modelul global de structură a bilanțului poate fi prezentat, astfel:

Tabelul 2.1.

BILANT CONTABIL

ACTIV		PASIV	
A	Prezentarea în expresie valorică a mărimii mijloacelor economice folosite în activitatea întreprinderii.	A	Prezentarea în expresie valorică a mărimii surselor de finanțare a mijloacelor economice.
B	Pierderi	B	Profit

Modelul global de structură al bilanțului contabil.

Practica mondială cunoaște două forme de scheme de bilanț.Una sub formă de tabel cu două părți alăturate, partea stângă numită activ și partea dreaptă numită pasiv, denumită schema orizontală

de bilanţ, şi modelul sub formă de listă verticală, denumită schema bilanţului vertical.

Indicatorii bilanţieri prin care sunt grupate şi generalizate elementele de activ şi pasiv poartă denumirea de POSTURI de bilanţ. Fiecare element de activ şi pasiv constituie, după caz, un post de activ sau pasiv. La rândul lor posturile sunt grupate şi sistematizate în capitole şi grupe de activ şi, respectiv de pasiv. Ordonarea posturilor se face, de regulă, în funcţie de criteriul lichidării activului şi exigibilităţii pasivului.

În cadrul activului, posturile de activ sunt grupate în funcţie de modul de valorificare şi gradul de lichiditate, în active fixe sau imobilizări şi active circulante. La rândul lor activele fixe sunt diferenţiate în mijloace fixe sau imobilizări corporale, imobilizări necorporale şi imobilizări financiare. Activele circulante sunt structurate în funcţie de forma pe care o îmbracă în: active circulante materiale, stocuri, sau valori de exploatare; active circulante în decontare, creanţe sau valori realizabile; disponibilităţi băneşti şi valori băneşti.

În cadrul pasivului, posturile sunt grupate în funcţie de căile de formare a surselor de finanţare (proprii şi străine) şi gradul lor de exigibilitate (permanente şi curente).

Aşezarea posturilor în activul bilanţului este cea inversă lichidităţii activelor, începând cu cele mai puţin lichide, cum sunt imobilizările şi terminând cu disponibilităţile băneşti care îmbracă forma de bani lichizi. Cât priveşte ordinea de aşezare a posturilor în pasivul bilanţului,aceasta este de regulă inversă exigibilităţii surselor de finanţare, începând cu capitalul propriu şi terminând cu datoriile curente sau pe termen scurt. De menţionat că, în schema de bilanţ în Statele Unite ale Americii, ordinea de organizare a posturilor în activ şi respectiv, în pasiv este inversă, începând cu disponibilităţile băneşti şi terminând cu imobilizările, în activ şi începând cu datoriile curente şi terminând cu sursele permanente, în pasiv.

Indiferent de tipul schemei de bilanţ, orizontal sau vertical, datelor privind mărimea elementelor patrimoniale de activ şi pasiv sunt prezentate la începutul şi la sfârşitul exerciţiului financiar. Mărimea fiecărui element patrimonial se determină pe baza relaţiei de sold, astfel:

Soldul la sfârşitul perioadei de raportare a elementului bilanţier „casa”	=	Soldul la începutul perioadei de raportare a elementului bilanţier „casa”	+	Creşterea în timpul perioadei de raportare a elementului bilanţier „casa”	–	Micşorarea în timpul perioadei de raportare a elementului bilanţier „casa”

2.2 Felurile bilanţului contabil

În practică se întâlnesc mai multe feluri de bilanţuri, fapt pentru care se pot clasifica după mai multe criterii, fiecare dintre ele având un conţinut adecvat scopului pentru care se întocmesc şi sursele din care se procură informaţiile pentru elaborarea lor.

a) Un prim criteriu de clasificare a bilanţurilor poate fi acela al statutului juridic al unităţli patrimoniale pentru care se întocmeşte. Din acest punct de vedere se deosebesc: bilanţ iniţial, bilanţ curent şi bilanţ final. **Bilanţul iniţial** se întocmeşte la înfiinţarea unei unităţi patrimoniale, căreia membrii constituiţi într-o asociaţie îi pun la dispoziţie mijloacele materiale şi băneşti necesare în vederea realizării scopului pentru care a fost creată. Aceste valori sunt enumerate şi precizate în inventarul de constituire a unităţii şi din aceasta, prin intermediul conturilor în bilanţul iniţial în care sunt grupate şi sistematizate după principiul dublei înregistrări.

Bilanţul curent este bilanţul întocmit în cursul activităţii patrimoniale, la termenele impuse de legislaţia în vigoare. Aceasta se întocmeşte pe baza situaţiei din conturi, a soldurilor conturilor preluate ca posturi de bilanţ. Pentru faptul că reflectă şi rezultatele unităţii pe o perioadă dată, bilanţurile curente cuprind şi posturi privitoare la rezultatele financiare.

Tabelul 2.2

Unitate:

BILANȚ (Model exemplificativ)
întocmit la 31 decembrie 1996

ACTIV			PASIV		
	Posturi, capitole, grupe	Sold la 31 XII		Posturi, capitole, grupe	Sold la 31 XII
ACTIVE IMOBILIZATE	1. Cheltuieli de constituire	1500000	CAPITALURI PROPRII	1. Capital social	520000000
	2. Concesiuni, brevete, licențe și alte drepturi și valori similare	5000000		2. Prime legate de capital	4000000
	3. Alte imobilizări necorporale	3500000		3. Diferențe din reevaluare	–
	TOTAL IMOBILIZĂRI NECORPORALE	10000000		4. Rezerve	30000000
	4. Terenuri	25000000		5. Rezultatul reportat	–
	5. Clădiri	50000000		6. Rezultatul exercițiului	85000000
	6. Construcții speciale	80000000		7. Fond de dezvoltare	100000000
	7. Mașini, utilaje și alte instalații de lucru	120000000		8. Alte fonduri	10000000
	8. Aparate de măsură, control și reglare	30000000		9. Subvanții pentru investiții	5000000
	9. Mijloace de transport	4000000		10. Provizioane reglementate	3000000
	10. Alte imobilizări corporale	35000000		TOTAL CAPITALURI PROPRII	757000000
	TOTAL IMOBILIZĂRI CORPORALE	355000000		PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI	–
	11. Titluri de participare	8000000	DATORII	11. Împrumuturi pe bază de obligațiuni	10000000
	12. Împrumuturi acordate pe termen lung	4000000		12. Credite bancare pe termen lung și mediu	40000000
	TOTAL IMOBILIZĂRI FINANCIARE	12000000		13. Furnizori	50000000
	TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE	392000000		14. Efecte de plată	15000000
ACTIVE CIRCULANTE	13. Materii prime	100000000		15. Alte împrumuturi și datori asimilate	20000000
	14. Materiale consumabile	52000000		TOTAL DATORII	135000000
	15. Obiecte de inventar	18000000			
	16. Produse finite	80000000			
	TOTAL STOCURI	250000000			
	17. Clienți	75000000			
	18. Efecte de primit	15000000			
	TOTAL CREANȚE	90000000			
	19. Disponibil la bancă	140000000			
	20. Alte valori	18000000			
	21. Casa	2000000			
	TOTAL DISPONIBILITĂȚI BĂNEȘTI	160000000			
	TOTAL ACTIVE CIRCULANTE	500000000			
	TOTAL ACTIV	892000000		TOTAL PASIV	892000000

Bilanțul final se întocmește atunci când o unitate patrimonială își încetează activitatea. El se bazează în mod obligatoriu pe inventar cât și pe datele extrase din conturi și cuprinde atât mijloacele economice în dublă reprezentare, cât și rezultatele financiare finale ale acelei unități.

b) Dacă se are în vedere perioada legală când unitățile patrimoniale sunt obligate să întocmească bilanțul curent, acesta poate fi bilanț anual și bilanț intermediar. Acestea se deosebesc atât sub raportul perioadei la care se referă datele și informațiile conținute, cât și sub raportul metodologiei de întocmire. Deși, ambele tipuri de bilanț se întocmesc pe baza datelor din conturi, bilanțul anual presupune în mod obligatoriu verificarea prealabilă a realității acestora prin inventariere.

c) Dacă se are în vedere mărimea unității patrimoniale, bilanțurile contabile curente pot fi de două feluri: **bilanț contabil în sistem de bază,** întocmit de unitățile patrimoniale mari și **bilanțul contabil simplificat** întocmit de unitățile mici și mijlocii.

d) Din punct de vedere al sferei de cuprindere, a nivelului organizatoric la care se referă informațiile pe care le conțin, se deosebesc bilanțuri primare și bilanțuri centralizatoare.

Bilanțurile primare pot fi considerate bilanțurile unităților patrimoniale și sunt întocmie exclusiv pe baza datelor din conturi.

Bilanțurile centralizatoare pot fi considerate bilanțurile întocmite la nivelul organelor centrale,pe ramuri și pe economia națională, prin preluarea succesivă și centralizare a datelor și informațiilor din bilanțurile primare. Această centralizare a datelor bilanțurilor unităților gestionae coordonate se face în scopul obținerii unor indicatori de sintază cu o capacitate informativă din ce în ce mai cuprinzătoare care să permită luarea unor decizii la toate treptele economiei naționale.

e) Din punct de vedere al reglementărilor legale se pot întocmi: bilanț comercial și bilanț fiscal. Conținutul și structura acestora fiind diferite. **Bilanțul comercial** este întocmit în vederea relevării situației patrimoniale a întreprinderii, el este întocmit după normele

activităţii gestionare, ţinând seama de averea consumată, de cea înlocuiţă şi estimarea ei la inventar, pentru a nu obţine rezultate fictive care ar duce la pierderea substanţei întreprinderii. **Bilanţul fiscal** este întocmit după dispoziţii fiscale şi serveţte ca bază pentru impozitarea veniturlor

Apariţia noţiunii de bilanţ fiscal a avut efecte dăunătoare prin faptul că a dus la deturnarea şi chiar la falsificarea anumitor nome raţionale de calculaţie şi de formare a rezervelor. Legiuitorul fiscal urmărind venituri cât mai mari în vederea impunerii, forţează nota de stabilire a unor rezultate exagerate, care nerealizate pot influenţa negativ situaţia economică a unităţii patrimoniale.

2.3. Funcţiile bilanţului contabil

Ca unul dintre instrumentele principale şi caracteristice metodei contabilităţii, bilanţul contabil îndeplineşte mai multe funcţii a căror cunoaştere este necesară pentru a-l utiliza în raport cu rolul deosebit pe care îl are în sistemul de informaţii al întreprinderii. Principalele funcţii sunt: funcţia de generalizare, funcţia de informare, şi funcţia de analiză. Importanţa acestor funcţii este diferită atât din punct de vedere al teoriei, cât şi cel al practicii.

Astfel, pentru teoria contabilităţii, o importanţă deosebită o prezintă funcţia de generalizare, în timp ce pentru practica contabilă o importanţă mai mare are funcţia de informare, deşi şi celelalte funcţii sunt larg utilizate.

Funcţia de generalizare a bilanţului este o manifestare a procedeului generalizării în cadrul metodei contabilităţii, a procesului cunoaşterii contabile şi o expesie a momentului final al fluxului de prelucrare a datelor şi informaţiilor contabile dintr-o unitate patrimonială.

În organizarea procesului cunoaşterii contabile, datele şi informaţiile referitoare la obiectul studiat parcurg un drum ascendent de la simplu la complex, de la particular la general.In acest sens acţionează toate procedeele şi instrumentele folosite

de metoda contabilității. Bilanțul reflectând momentul suprem al acestui flux, el asamblează toate valențele contabilității în partidă dublă. In bilanț se preiau datele individuale din fiecare cont. Aceste date sunt grupate și sistematizate în funcție de natura lor, cu corelațiile dintre ele, în așa fel încât se obțin date sintetice cu o mare densitate informațională care centralizează și generalizează întrega masă a informațiilor economico-financiare care au intrat în sistemul contabilității.

Funcția de generalizare a bilanțului se manifestă în primul rând în cadrul fiecărei unități patrimoniale, generalizarea informațiilor fiind făcută la nivelul acesteia. Prin centralizare, se obțin în mod succesiv date și informații sintetice revelatoare la nivelul tuturor treptelor organizatorice până la nivelul economiei naționale.

Funcția de generalizare a bilanțului acționează și se realizează în continuare pe toată sfera de cuprindere a obiectului contabilității.

Funcția de informare este esențială pentru locul bilanțului în sistemul informațional contabil și pentru demonstrarea rolului important pe care îl ocupă în cadrul acestuia. Ea este asigurată de bilanț datorită informațiilor extrem de importante pe care le conține, informații ce se referă la mijloacele,sursele și procesele economice și financiare ale unității patrimoniale care sunt indispensabile conducerii acesteia.

Datorită caracterului lor sintetic, generalizator, informațiile de bilanț permit o privire de ansamblu asupra situației la un moment dat a unității patrimoniale, a modului cum se asigură principiile gestiunii economice. Din citirea bilanțului se obțin informații referitoare la felul și mărimea tuturor mijloacelor economice cu care lucrează întreprinderea, dacă și în ce măsură acestea sunt finanțate din surse proprii sau surse străine; ponderea diferitelor grupe de mijloace și surse în totalul acestora; dacă exercițiul pentru care s-a întocmit bilanțul s-a încheiat cu profit sau piedere etc. Obținând aceste informații postoperative din bilanț, unitățile patrimoniale, conducerile acestora pot lua decizii

fundamentale pentru înlăturarea deficienţelor şi pentru activizarea acţiunilor eficiente constatate.

În afara acestei laturi interne a funcţiei de informare a bilanţului, această funcţie se extinde şi în afara unităţii patrimoniale. Bilanţul este sursă de date pe baza căruia banca constată ce destinaţie s-a dat creditelor acordate şi în ce măsură aceste credite sunt garantate. De asemenea, datele din bilanţ sunt hotărâtoare pentru a stabili mărimea profitului care se cuvine statului.

Datorită caracterului lor sintetic, toate informaţiile din bilanţ reprezintă indicatori economici şi financiari utilizaţi sau utilizabili în procesul de conducere. Pentru ca bilanţul să-şi realizeze pe deplin funcţia de informare, datele şi informaţiile furnizate de el trebuie să îndeplinească o serie de condiţii, cum sunt: realitatea, exactitatea, comparabilitatea, legalitatea etc.

Funcţia de analiză este o continuitate şi o adâncire a funcţiei de informare. Ea se bazează pe evidenţierea factorilor de influenţă a fenomenelor şi proceselor prezentate prin datele şi informaţiile din bilanţ, cât şi a mărimii acestei influenţe. Ea se exprimă şi se realizează prin verificarea diferitelor corelaţii ce trebuie să existe între datele şi informaţiile din bilanţul propriu-zis; corelaţiile între grupele bilanţului, între capitolele şi posturile bilanţului sau cele dintre bilanţ şi anexă, etc.

Funcţia de analiză a bilanţului are importanţă în procesul conducerii unităţii patrimoniale. In acest sens ea îşi găseţşte o concretizare, mai ales prin raportul de gestiune în care se analizează de către compartimentul financiar contabil, toţi indicatorii economici şi financiari efectivi, a factorilor care au influenţat negativ nivelul acestora.

2.4. Tipuri de modificări privind activul şi pasivul unităţii patrimoniale

Operaţiile economice şi financiare care au loc în legătură cu elementele patrimoniale, strică echilibrul static dintre mijloacele economice şi sursele lor de finanţare reflectate cu ajutorul bilanţului.

Ca exemple de operaţii economice şi financiare care au loc în activitatea unităţii patrimoniale pot fi enumerate: aprovizionarea cu materii prime de la furnizori; darea în consum a materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar; plata salariilor cuvenite angajaţilor; plata lucrărilor şi serviciilor prestate de terţi; obţinerea de produse finite din procesul de producţie; livrarea produselor finite; încasarea contravalorii produselor vândute la clienţi; primiea de credite de la bănci; plata diferitelor obligaţii faţă de terţi etc. Asemenea operaţii economice şi financiare produc continuu modificări în volumul şi structura elementelor patrimoniale ale întreprinderii, modificând mărimea posturilor de bilanţ corespunzătoare elementelor respective. Indiferent cum se numesc elementele patrimoniale modificate, ele se prezintă sub formă de creşteri sau micşorări, dar se menţine egalitatea bilanţieră:

TOTAL ACTIV = TOTAL PASIV.

Există operaţii economice şi financiare care produc modificări numai în structura elementelor de activ, adică în structura mijloacelor economice, în sensul creşteerii unui element şi concomitent şi cu aceeaşi sumă se micşorează un alt element, totalul activului rămânând nemodificat. Alte operaţii economice şi financiare produc modificări numai în structura elementelor de pasiv, adică în structura surselor de finanţare, în sensul creşterii unui element şi concomitent şi cu aceeaşi sumă se micşorează un alt element, totalul pasivului rămânând nemodificat.

Unele operaţii economice şi financiare produc modificări concomitente şi cu aceeaşi sumă, atât în structura, cât şi în volumul elementelor patrimoniale din activul şi pasivul bilanţului, în sensul creşterii unui element de activ şi a unui element de pasiv, totalul bilanţului modificându-se şi el în acelaşi sens, dar menţinându-se egalitatea bilanţieră.

Pentru evidenţiera tipurilor de modificări privind activul şi

pasivul unității patrimoniale se pornește de la un bilanț inițial simplificat, cu un număr redus de posturi.

Tabelul 2.3.

ACTIV BILANT INITIAL PASIV

POSTURI	SOLDURI INITIALE	POSTURI	SOLDURI INITIALE
– Mijloace fixe	5.000.000	– Capital social	6.310.000
– Materii prime	600.000		
– Clienți	500.000	– Rezerve	750.000
– Disponibil la bancă	1.500.000	– Furnizori	300.000
– Casa	10.000	– Impozit pe profit	250.000
TOTAL	7.610.000	TOTAL	7.610.000

Din acest bilanț inițial se constată că totalul activului este egal cu totalul pasivului, adică se respectă ecuația dublei reprezentări a patrimoniului (A = P).

In continuare, se presupune că în perioada de gestiune care urmează după întocmirea bilanțului inițial au loc următoarele operații economice și financiare:

Operația I. Se încasează de la clienți prin contul de disponibil al întreprinderii de la bancă, suma de 350.000. In urma acestei operații se produce o creștere în activul bilanțului la postul „Disponibil la bancă" cu suma de 350.000 lei și anume de la 1.500.000 lei la 1.850.000 lei, reprezentând creșterea disponibilităților în contul întreprinderii de la bancă și concomitent și cu aceeași sumă, o micșorarea tot în activul bilanțului, la postul „Clienți" și anume, de la 500.000 lei la 150.000 lei, care reprezintă micșorarea dreptului de creanță a unității asupra clienților.

Bilanțul întocmit după efectuarea și înregistrareaa acestei operații economice se prezintă astfel:

Tabelul 2.4

BILANT
întocmit după efectuarea operației I

ACTIV				PASIV			
Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale
– Mijloace fixe	5000000		5000000	– Capital social	6310000		6310000
– Materii prime	600000		600000				
– Clienți	500000	– 350000	150000				
				– Rezerve	750000		750000
– Disponibil la bancă	1500000	+ 350000	1850000	– Furnizori	300000		300000
– Casa	10000		10000	– Impozit pe profit	250000		250000
TOTAL	7610000	0	7610000	TOTAL	7610000		7610000

Din noul bilanț se observă că față de bilanțul precedent, operația economică a produs modificări numai în activ, adică în structura mijloacelor economice, pasivul, respectiv sursele de finanțare, rămânând neschimbate. Intrucât s-a mărit un post și concomitent și cu aceeași sumă s-a micșorat alt post, totalul activului și deci și al bilanțului au rămas nemodificate.

Dacă în ecuația dublei reprezentări, se introduc modificările determinate de influența operației I, pe care o notăm „x", se constată că egalitatea bilanțieră se menține, așa cum rezultă din următoarea ecuație:

$$A + x - x = P$$

Înlocuind în această ecuație datele care au stat la baza operației I, egalitatea bilanțieră se prezintă astfel:

$$7.610.000 + 350.000 - 350.000 = 7.610.000,$$

deci: 7.610.000 = 7.610.000

Operația II. Se înregistrează majorarea capitalului întreprinderii cu 500.000 lei pe seama rezervelor existente.

In urma acestei operații economice se produce o creștere în pasivul bilanțului la postul „Capital social” cu suma de 500.000 lei și anume, de la 6.310.000 lei la 6.810.000 lei, reprezentând creșterea capitalului social și concomitent și cu aceeași sumă, a avut loc o scădere la postul „Rezerve” de la 750.000 lei la 250.000 lei, care reprezintă diminuarea rezervelor.

Bilanțul întocmit după efectuarea și înregistrarea acestei operații se prezintă astfel:

Tabelul 2.5

BILANT
întocmit după efectuarea operației II

ACTIV				PASIV			
Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale
– Mijloace fixe	5000000		5000000	– Capital social	6310000	+500000	6810000
– Materii prime	600000		600000				
– Clienți	150000		150000				
				– Rezerve	750000	–500000	250000
– Disponibil la bancă	1850000		1850000	– Furnizori	300000		300000
– Casa	10000		10000	– Impozit pe profit	250000		250000
TOTAL	7610000		7610000	TOTAL	7610000	0	7610000

Rezultă că față de bilanțul întocmit anterior, operația II a produs modificări numai în pasiv, adică în structura surselor de finanțare, activul, respectiv mijloacele economice, rămânând neschimbate. Deoarece, s-a mărit un post și concomitent și cu aceeași sumă s-a micșorat alt post tot din pasiv, totalul pasivului și deci al bilanțului au rămas nemodificate.

Dacă la ecuația dublei reprezentări, se introduc modificările produse de operația II, pe care le notăm cu „y”, se constată că egalitatea bilanțieră se menține:

$$\boxed{A = P + y - y}$$

de unde, reducând „+ y" cu „– y" rezultă că

$$\boxed{A = P}$$

Înlocuind în ecuația dublei reprezentări, modificările produse de operația II, rezultă:

$$7.610.000 = 7.610.000 + 500.000 - 500.000,$$

deci: 7.610.000 = 7.610.000

Operația III. Se primește un credit bancar pe termen scurt în sumă de 1.000.000 lei.

In urma acestei operații se produce o creștere în activul bilanțului la postul „Disponibil la bancă" cu 1.000.000 lei, și anume de la 1.850.000.lei la 2.850.000lei, reperzentând creșterea disponibilităților din contul întreprinderii de la bancă, și concomitent și cu aceeași sumă, o creștere în pasivul bilanțului la postul „Credite bancare pe termen scurt" și anume de la 0 la 1.000.000 reprezentând creșterea obligației față de bancă de a restitui creditul primit.

Bilanțul întocmit după efectuarea operației III se prezintă astfel:

Tabelul 2.6

BILANT
întocmit după efectuarea operației III

ACTIV — PASIV

Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale
– Mijloace fixe	5000000		5000000	– Capital social	6810000		6810000
– Materii prime	600000		600000	– Rezerve	250000		250000
– Clienți	150000		150000	– Credite bancare pe termen scurt	0	+1000000	1000000
– Disponibil la bancă	1850000	+1000000	2850000	– Furnizori	300000		300000
– Casa	10000		10000	– Impozit pe profit	250000		250000
TOTAL	7610000	+1000000	8610000	TOTAL	7610000	+1000000	8610000

Se constată că față de bilanțul precedent, operația III a produs modificări în ambele părți ale bilanțului, adică atât în activul acestuia, respectiv în structura mijloacelor economice, cât și în pasivul său, respectiv în structura surselor de finanțare, în sensul creșterii concomitent și cu aceeași sumă a unui post de activ și a altui post de pasiv. In aceste condiții, totalul bilanțului, respectiv al activului și pasivului a crescut cu aceeași sumă, deci s-a modificat și volumul elementelor patrimoniale, dar egalitatea bilanțieră se menține.

Dacă în ecuația dublei reprezentări stabilită după operația anterioară se introduc modificările determinate de operația III, pe care le notăm cu „z", acasta are forma:

$$\boxed{A + z = P + z}$$

Înlocuind în această ecuație datele din operația III, egalitatea bilanțieră se menține, astfel:

7.610.000+1.000.000=7.610.000+1.000.000

deci: 8.610.000=8.610.000

Operația IV. Se plătește din disponibilul existent în contul de la bancă, obligația față de stat privind impozitul pe profit.

În urma acestei operații se produce o micșorare în activul bilanțului la postul „Disponibil la bancă" cu suma de 250.000 lei și anume de la 2.850.000 lei la 2.600.000lei, reprezentând micșorarea disponibilităților bănești ale unității de la bancă și, concomitent și cu aceeași sumă o micșorare în pasivul bilanțului la postul „Impozit pe profit" și anume de la 250.000 lei la 0, reprezentând scăderea obligației întreprinderii față de stat. Bilanțul întocmit după operația IV se prezintă astfel:

Tabelul 2.7

BILANT
întocmit după efectuarea operației IV

ACTIV				PASIV			
Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri inițiale	Modificări (±)	Solduri finale
– Mijloace fixe	5000000		5000000	– Capital social	6810000		6810000
– Materii prime	600000		600000	– Rezerve	250000		250000
– Clienți	150000		150000	– Credite bancare pe termen scurt	1000000		1000000
– Disponibil la bancă	2850000	–250000	2600000	– Furnizori	300000		300000
– Casa	10000		10000	– Impozit pe profit	250000	–250000	0
TOTAL	8610000	–250000	8360000	TOTAL	8610000	–250000	8360000

Din acest bilanț reiese că operația IV a produs modificări tot în ambele părți ale acestuia ca și operația precedentă, adică atât în activ în structura mijloacelor economice, cât și în pasiv în structura surselor de finanțare, dar, în sensul scăderii concomitente și cu aceeași sumă a unui post de activ și a altuia de pasiv. In aceste condiții, totalul bianțului, adică al activului și pasivului a scăzut cu aceeași sumă, modificându-se astfel și volumul elementelor patrimoniale, dar menținându-se egalitatea bilanțiară.

Dacă în ecuația dublei reprezentări stabilită după înregistrarea operației III se introduc modificările determinate de influența operației IV, pe care le notăm cu „v", se constată că egalitatea bilanțieră se menține, astfel:

$$\boxed{A - v = P - v}$$

Înlocuind în această ecuație datele din operația IV, egalitatea bilanțiară se prezintă astfel:

$$8.610.000 - 250.000 = 8.610.000 - 250.000$$

deci:8.360.000=8.360.000

Exemplificarea tipurilor de modificări s-a făcut cu ajutorul unor operații economice și financiare simple, care au produs modificări, de fiecare dată, concomitent și cu aceeași sumă, numai la două posturi din bilanț, fie numai în activ, fie numai în pasiv, fie unul în activ și celălalt în pasiv.

În activitatea curentă a unităților patrimoniale există însă și operații economice și financiare, cu un conținut complex, care determină modificarea concomitentă și cu aceeași sumă a mai mult de două posturi din bilanț. Insă, indiferent de complexitatea operațiilor economice, acestea se pot descompune în mai multe operații simple, iar modificările pe care le produc în activul și pasivul unității, indiferent de natura lor, se vor încadra în unul din cele patru tipuri exemplificate anterior.

Din punctul de vedere al modului cum influențează posturile și totalurile bilanțului, cele patru tipuri de operații economice se pot grupa în două categorii și anume:

– operații economice care produc modificări numai în structura activului și pasivului, fără a influența volumul (totalul) bilanțului; în acastă grupă încadrându-se primele două tipuri de operații. Acestea se pot numi **modificări de structură**, și;

– operații economice care produc modificări atât în structura activului și pasivului, cât și în volumul (totalul) bilanțului; în această grupă încadrându-se tipurile III și IV. Acestea se pot numi **modificări de volum.**

După cum rezultă din cele prezentate, indiferent de tipurile de modificări produse asupra activului și pasivului unității patrimoniale, egalitatea bilanțieră se menține permanent. Aceasta, întrucât în cazul fiecărei operații economice s-a produs de fiecare dată, concomitent și cu aceeași sumă, o dublă modificare; de sens contrar, atunci când au fost influențate posturile din aceeași parte a bilanțului și s-au adunat, respectiv scăzut din totalul bilanțului.

Tabelul 2.8

BILANTUL FINAL

ACTIV				PASIV			
Posturi	Solduri iniţiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi	Solduri iniţiale	Modificări (±)	Solduri finale
– Mijloace fixe	5000000		5000000	– Capital social	6310000	+500000	6810000
– Materii prime	600000		600000	– Rezerve	750000	–500000	250000
– Clienţi	500000	–350000	150000	– Credite bancare pe termen scurt	0	+1000000	1000000
– Disponibil la bancă	1500000	+350.000 +1000000 –250000	2600000	– Furnizori	300000		300000
– Casa	10000		10000	– Impozit pe profit	250000	–250000	0
TOTAL	7610000	+750000	8360000	TOTAL	7610000	+750000	8360000

Bilanţul final cuprinde bilanţul iniţial, modificările şi bilanţul final şi demonstrează menţinerea permanentă a egalităţii bilanţiere.

CAPITOLUL III

DOCUMENTAȚIA – PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII. DOCUMENTELE DE EVIDENȚĂ

3.1 DOCUMENTATIA – PROCEDEU AL METODEI CONTABILITATII

Orice operație economică și financiară referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniale ale întreprinderii, pentru a putea fi înregistrate în conturi, trebuie mai întâi consemnate în documente care să ateste înfăptuirea lor. Este necesar acest lucru, deoarece înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi se face numai după ce acestea au avut loc, iar una din cerințele contabilității o constituie fundamentarea și justificarea tuturor datelor sale pe bază de documente. Documentația este strîns legată și precedată de observare. Observarea directă a fenomenelor și proceselor economice și consemnarea lor în documente este o condiție fără de care celelalte procedee ale metodei contabilității nu-și găsesc câmp de aplicare.

Tocmai pe bază informațiilor culese prin observarea și consemnarea în documente, se pot face ulterior evaluări, grupări, sistematizări, generalizări, analize, sinteze etc., adică se poate opera în întregul arsenal de procedee și instrumente ale metodei pentru cunoașterea precisă a obiectului contabilității, dinamicii și evaluării sale viitoare.

Caracteristic pentru contabilitate, ca știință aplicativă, este faptul că informațiile consemnate privind fenomenele și procesele

economice şi financiare au o importanţă deosebită în conducerea unităţilor patrimoniale.

Din această cauză consemnarea informaţiilor despre aceste fenomene şi procese, sunt organizate după criterii precise, bine stabilite pe baze ştiinţifice şi în funcţie de necesităţile practice, ele constituind baza întregului sistem de evidenţă din unităţile patrimoniale.

Informaţiile generate de obiectul contabilităţii, pentru a fi utilizate în procesul de conducere trebuie deci, consemnate în documente, numai aşa primesc forma care să le permită vehicularea,prelucrarea, prezentarea, valorificarea şi păstrarea lor ulterioară.

În măsura în care, observarea, culegerea şi consemnarea informaţiilor primare este organizată şi se execută expres în vederea utilizării în sectorul financiar-contabil, operaţiunea de conservare în documente este considerată procedeu al metodei contabilităţii.

Culegerea şi consemnarea în documente a informaţIei contabile se poate face manual sau cu mijloace tehnice moderne. Culegerea şi consemnarea manuală presupune completarea documentelor într-o formă numerică sau alfanumerică, în funcţie de structura lor, utilizând instrumente de scris obişnuite. Cu tot progresul realizat în utilizarea tehnicilor moderne de consemnare a informaţiilor primare, metoda manuală ocupă încă un loc preponderent, având şi unele avantaje, cum sunt: autenticitatea lor, ele asigurând caracterul real al informaţiilor şi posibilitatea tragerii la răspundere a celor care au cules şi consemnat informaţiile. Această răspundere este întărită şi prin semnătura pe documente a persoanelor sau organelor care au efectuat operaţiile respective.

În anumite domenii ale activităţii economice, culegerea şi consemnarea manuală se vor menţine şi datorită unor condiţii deosebite în care au loc fenomenele şi procesele economice, cum sunt: izolarea teritorială, volum mic de informaţii în anumite locuri de activitate, dar în special datorită cerinţelor asigurării răspunderii gestionare.

În orice unitate patrimonială, întocmirea documentelor pentru fiecare operație economică și financiară constituie o cerință majoră pentru cunoașterea și conducerea reală a activității, încât aceasta reclamă un control sever, nu numai asupra integrității și modului de gestionare a patrimoniului în totalitatea sa, sau a părților lor componente, dar și a fiecărei operații în parte.

Documentele prezintă o importanță deosebită pentru mersul nomal al lucrărilor de contabilitate deoarece, cu ajutorul lor se asigură verificarea prealabilă a justeței și legalității operațiilor economice, controlul gestionar asupra mijloacelor materiale și bănești, respectarea disciplinei contractuale, contribuind prin aceasta la întărirea responsabilității asupra administrației patrimoniului fiecărei întreprinderi. Totalitatea documentelor ca purtători materiali de informații constituie documentația unității patrimoniale.

Practic noțiunea de documentație cuprinde toate documentele care intervin de-a lungul întegului ciclu contabil, atât documentele primare cât și cele care constituie instrumente specifice metodei contabilității: jurnalul, contul, balanța de verificare, bilanțul.

3.2. DOCUMENTELE DE EVIDENTA

3.2.1 Noțiunea, importanța, conținutul și întocmirea documentelor

În efectuarea lucrărilor ei, contabilitatea respectă în mod obligatoriu două principii: „nici o operație economică sau financiară fără document" și „nici o înregistrare contabilă fără document".

Documentele sunt acte scrise cuprinzând informații letrice și numerice, în etalon valoric, natural, sau de muncă, care se întocmesc la locul și în momentul înfăptuirii operațiilor economice, precum și a unor evenimente izvorâte din necesități organizatorice și administrative, așa cum ar fi de exemplu: actele necesare pentru angajarea și încadrarea personalului, contractele economice și altele.

Din structura sistemului de documente, documentele de evidență reprezintă unul din elementele componente ale metodei contabilității, în sensul că înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi se face numai după ce acestea au fost consemnate în documentele adecvate.

Documentele de evidență au o aplicabilitate generală în toate lucrările de contabilitate. Ele reflectă toate operațiile legate de existența și mișcarea mijloacelor, proceselor și surselor economice în cadrul ciclului de exploatare din întreprinderi, relațiilor de drepturi și obligații generate de aceste operații, precum și rezultatele obținute din activitatea desfășurată.

Importanța documentalor de evidență poate fi apreciată în următoarele direcții:

1. Prin datele pe care le conțin, ele fac dovada înfăptuirii operațiilor economice și financiare, constituind baza înregistrărilor în contabilitate. Ele au o influență directă asupra exactității datelor contabile, organizării contabilității și operativității obținerii informației contabile. Totodată, documentele de evidență se pot utiliza succesiv și pentru celelalte forme de evidență, contribuind la stabilirea unei legături organice între ele și la evitarea paralelismelor în munca de evidență.

2. Documentele de evidență sunt importante și prin faptul că prin intermediul lor se înfăptuiește controlul economic și financiar pentru apărarea averii,constituind mijlocul pentru descoperirea unor nereguli în gestiunea patrimoniului, cum ar fi : efectuarea de cheltuieli și plăți fără bază legală, a cazurilor de lipsuri și sustrageri de bunuri, pentru stabilirea în același timp a răspunderilor materiale a persoanelor vinovate. Totodată prin intermediul lor se asigură respectarea disciplinei financiare și contractuale.

3. Având caracter de acte justificative, documentele de evidență au și o importanță juridică. În cazul litigiilor patrimoniale, sunt folosite ca mijloc de probă în justiție pentru stabilirea adevărului.

Conținutul documentelor de evidență este diferit în funcție de caracterul operațiilor economice înregistrate.

În orice caz, documentele de evidență conțin două feluri de elemente: elemente comune și elemente specifice. Elementele comune tuturor operațiilor economice sunt, de regulă, imprimate. Acestea sunt: denumirea unității emitente și adresa sau compartimentul care l-a întocmit; data întocmirii documentului și efectuării operației; explicația operației; baza legală, dacă este cazul; datele cantitative și valorice; semnăturile persoanelor responsabile de întocmirea documentului. Elementele specifice sunt cele care diferă și care, se completează în funcție de natura operației economice sau financiare. Ele asigură explicarea, detalierea operațiilor consemnate.

Întocmirea și prelucrarea documentelor se poate face manual sau cu mijloace tehnice, începând cu mașinile de scris și terminând cu calculatoarele electronice. Intocmirea documentelor și prelucrarea datelor cu mijloace tehnice prezintă avantaje față de prelucrarea manuală în ceea ce privește exactitatea și operativitatea datelor, precum și reducerea considerabilă a volumului muncii de rutină.

3.2.2. Clasificarea, raționalizarea și tipizarea documentelor

În practica unităților patrimoniale sunt utilizate documente numeroase și variate în raport cu operațiile economice pe care le consemnează. În funcție de trăsăturile caracteristice ale acestora, documentele de evidență se clasifică după mai multe criterii, astfel:

a. In funcție de natura operațiilor pa care le reflectă, documentele se împart în:

– documente privind imobilizările corporale și necorporale: Bonul de mișcare a mijloacelor fixe, Proces-verbal de predare-preluare, Proces-verbal de scoatere din funcțiune etc.;

– documente privind activele circulante materiale: Nota de recepție și constatare de diferențe, Bonul de predare-transfer-restituire, Bonul de consum, Fișa limită de consum etc.;

– documente privind disponibilitățile bănești: Chitanța, Dispoziția de plată-încasare, Proces-verbal de plăți etc.;

– documente privind salariile şi alte drepturi cuvenite angajaţilor: Statul de salarii, Lista de avans chenzinal, Decontul de cheltuieli, Ordinul de deplasare etc.;

– documentele privind vânzările: Factura, Dispoziţia de livrare, Avizul de însoţire al mărfii.

b. După locul de întocmire, documentele se împart în: documente interne şi documente externe.

Documentele interne sunt acelea care se întocmesc în cadrul întreprinderii pentru operaţiile economice şi financiare referitoare la activitatea ei. Unele dintre aceste documente rămân în cadrul întreprinderii, ca de exemplu: Bonul de consum, Bonul de lucru etc. Alte documente interne circulă în afara întreprinderii, ca de exemplu: facturile întocmite pentru produsele livrate, lucrările executate şi serviciile prestate, Dispoziţiile de plată, Cecurile.

Documentele externe sunt cele care s-au întocmit în alte întreprinderi sau instituţii, dar care circulă în cadrul întreprinderii. Aceste documente reflectă relaţiile întreprinderii cu terţe persoane fizice sau juridice, ca de exemplu: Factura primită de la furnizori, Extrasul de cont primit de la bancă etc.

c. După modul de întocmire, documentele de evidenţă pot fi: documente primare şi documente centralizatoare.

Documentele primare sunt cele care consemnează pentru prima dată operaţiile economice sau financiare, de exemplu: Bonul de consum, Procesul-verbal de predare-primire etc.

Documentele centralizatoare cumulează şi grupează datele din documentele primare, care cuprind operaţii de acelaşi fel, de exemplu: Centralizatorul consumurilor de materiale, Centralizatorul vânzărilor etc.

d. După caracterul şi funcţia pe care o îndeplinesc, documentele de evidenţă se împart în: documente de dispoziţie, documente de execuţie sau justificative şi documente mixte.

Documentele de dispoziţie sunt acelea prin care se transmite ordinul de a se executa o operaţie economică, precum şi indicaţiile necesare efectuării ei. Asemenea documente pot fi: Comanda, Dispoziţia de plată etc.

Documentele de execuție sau justificative sunt acelea prin care se face dovada executării operației consemnate. Spre deosebire de precedentele, acestea stau la baza înregistrării operațiilor în conturi. Asemenea documente pot fi: Chitanța, Bonul de consum, Procesul-verbal de recepție etc.

Documentele mixte sunt acele documente care reunesc însușirile documentelor de dispoziție și a celor de execuție. De exemplu: Fișa limită de consum, Dispoziția de livrare-Aviz de expediere etc.

e. După regimul de tipărire și utilizare, documentele de evidență se împart în: documente cu regim special și documente fără regim special.

Documentele cu regim special sunt acelea pentru care există dispoziții legale cu precizări exprese privind modul de completare, circulație și păstrare. In cadrul acestor documente se pot da exemple documentele de bancă și casă: Cecul .de numerar, Cecurile de virament, Chitanța etc. In legătură cu aceste documente se impun cerințe deosebite privind evidența și utilizarea lor. Pentru documentele care se prezintă sub forma foilor volante este necesară numerotarea și parafarea lor, iar pentru cele sub formă de carnete se impune șnuruirea, sigilarea și certificarea numărului de exemplare. In cadrul unităților, pentru aceste documente se organizează o evidență operativă specială.

Documentele fără regim special sunt documentele care se folosesc cu respectarea normelor generale de întocmire, circulație și păstrare.

f. După sfera de aplicare, documentele de evidență se grupează în: documente de uz general și documente specifice.

Documentele de uz general se utilizează în toate ramurile de activitate, ca de exemplu: Chitanța, Factura, Statul de salarii etc.

Documentele specifice sunt acelea care se utilizează numai în anumite ramuri, ca de exemplu: Actul de fătare, Fișa consumului de furaje, în agricultură, sau Contractul de antepriză, în construcții.

g. Documentele contabile în funcție de modul de întocmire și de rolul pe care îl au în cadrul sistemului informațional contabil

se împart în: documente justificative, registre contabile și documente de sinteză și raportare.

Documentele justificative, sau documentele primare sunt acelea care se întocmesc la locul și în momentul producerii operațiilor. Ele constituie piesele de bază ale contabilității. Prin semnarea lor de către persoanele care le-au întocmit, verificat și înregistrat, ele asigură certitudinea, realitatea înfăptuirii operațiilor consemnate.

Registrele contabile, sau documentele de evidență contabilă, sunt acelea în care se înregistrează și păstrează datele în structura proprie contului. Registrele contabile pot fi însoțite și de registre de evidență operativă care se organizează pentru stocarea datelor de un anumit fel la nivelul locurilor de gestionare, ca de exemplu: Registrul veniturilor, Registrul cheltuielilor, Registrul stocurilor. In cadrul registrelor contabile propriu-zise intră: Registrul jurnal, registrul Cartea-Mare.

Documentele de sinteză și raportare sunt acelea prin care se centralizează și se transmit informațiile în afara întreprinderii, din care fac parte: Balanța de verificare (parțial), Bilanțul contabil și anexa.

Documentele de evidență sunt proiectate în strânsă concordanță cu conținutul operațiilor pentru care sunt concepute, urmărindu-se în același timp să fie clare, să redea în formă simplă fenomenele complexe care se produc în cadrul întreprinderii, cu cheltuieli și volum de muncă minime.

Recent, în țara noastră a fost elaborat un sistem rațional de organizare a documentelor corespunzătoare Noului sistem contabil al agenților economici. Acesta cuprinde „Nomenclatorul privind modelele registrelor și formularelor tipizate comune pentru activitatea financiară și contabilă". Documentele conținute sunt însoțite de instrucțiuni precise privind forma, conținutul, structura, întocmirea și folosirea obligatorie a documentelor.

Raționalizarea și tipizarea documentelor este acțiunea prin care se urmărește stabilirea unor tipuri unitare de documente (ca mărime, conținut, format și destinație) pentru toate întreprindeile de același tip.

Prin această acțiune se urmărește: reducerea cheltuielilor de imprimare și a volumului de muncă necesar pentru completarea lor, eliminarea paralelismelor întocmirea și circulația acestora, cuprinderea în conținutul lor a indicatorilor strict necesari pentru informare, proiectarea unor documente care să corespundă necesităților de prelucrare cu echipamente tehnice, satisfacerea cerințelor de informare a tuturor formelor de evidență.

3.2.3. Verificarea și corectarea documentelor

Verificarea documentelor de evidență este operația premergătoare înregistrării operațiilor economice și financiare în conturi și constă în controlul respectării condițiilor de formă și de fond pe care acestea trebuie să le îndeplinească. Aceasta se face în scopul evitării neregulilor și abuzurilor și totodată pentru reflectarea în contabilitate a realității.

Verificarea documentelor este de două feluri: verificare de formă și verificare de fond.

Verificarea din punctul de vedere al formei se referă la: folosirea modelului de document corespunzător naturii operației consemnate; completarea tuturor elementelor cerute de document; existența semnăturilor persoanelor responsabile de întocmirea documentelor și de efectuare a calculelor, iar pentru cele întocmite în mai multe exemplare, existența aceluiași număr de ordine pe fiecare exemplar.

Documentele de evidență sunt supuse apoi unei verificări a exactității datelor cifrice înscrise, preluarea exactă a cantităților și prețurilor, precum și corectitudinea calculelor efectuate.

Verificarea de fond a documentelor, implică o răspundere deosebită și ea vizează: legalitatea, necesitatea, realitatea, oportunitatea și economicitatea operațiunilor consemnate.

Legalitatea operației se apreciază prin raportarea ei la actele normative care reglementează genul respectiv de operații (legi, ordonanțe, instrucțiuni etc.).

Necesitatea operației presupune raportarea operației la cerințele activității întreprinderii, deoarece, nu orice operație care este legală este și necesară întreprinderii.

Realitatea datelor înregistrate se face prin controlul reciproc al acestora, pentru a se stabili cu certitudine executarea operației (de exemplu: bonul de predare-produse se confruntă cu bonurile de lucru, pentru cantitățile de produse obținute).

Economicitatea operației are în vedere faptul că ea trebuie să se realizeze cu cheltuieli minime. De exemplu, pentru efectuarea unei repartiții la clădiri presupune efectuarea acestora în sezonul cald, care influențează atât calitatea lucrărilor cât și costul acestora.

În general, verificarea lucrărilor se efectuează de alte persoane decât cele care le-au întocmit sau prelucrat. După verificare, pe documentele corect întocmite se înscriu conturile în care urmează a se înregistra operațiile economice sau financiare. Documentele care în urma verificării se constată că nu corespund cerințelor, se înapoiază compartimentelor de unde provin pentru a fi corectate sau completate.

Corectarea erorilor din documente se efectuează cu respectarea unor reguli care să permită recunoașterea momentului când s-a produs greșeala (la întocmire sau la prelucrare), să se aducă la cunoștința celor care au întocmit documentul; corectarea să se facă prin tăierea cu o linie a textului sau a sumei greșite și apoi înscrierea corectă; datele corecte să fie certificate prin semnăturile persoanelor care au întocmit documentul sau a corectorului când eroarea s-a constatat la prelucrare.

Documentele referitoare la mijloace bănești (chitanța, cecul etc.), greșit întocmite, nu se pot corecta; ele se anulează și rămân în carnetele respective, fără a fi detașate.

3.2.4. Circuitul și păstrarea documentelor

Pentru a-și îndeplini funcțiile de sursă de date pentru înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi, de exercitare a controlului economico-financiar și de informare

operativă a organelor de conducere, documentele de evidență, din momentul întocmirii sau primirii și până în momentul arhivării lor,, trebuie să parcurgă un drum cât mai scurt. In acest sens documentele trebuie să parcurgă un traseu bine stabilit, într-o anumită ordine de succesiune, cu opriri și staționări la un număr redus de verigi, respectiv numai acolo unde este necesară completarea, semnarea, verificarea, corectarea și înregistrarea lor.

In cadrul unităților patrimoniale, pentru raționalizarea circulației documentelor se întocmește un grafic care cuprinde: documentele care trebuie întocmite în cadrul fiecărui compartiment, persoanele care le întocmesc, termenele de executare și compartimentele la care se trimit.

Drumul parcurs de documentele de evidență variază de la o întreprindere la alta, în funcție de dimensiunea și structura lor organizatorică, de natura operațiilor consemnate, de mijloacele folosite pentru executarea lucrărilor de contabilitate și calculație.

După înregistrarea lor în conturi, documentele de evidență ajung la punctul final al circulației – clasarea și arhivarea.

Clasarea este operația de așezare a documentelor într-o ordine stabilită în scopul păstrării și al găsirii lor cu ușurință, atunci când este necesar.

In practică, pentru clasarea documentelor se folosesc mai multe criterii:

– criteriul privind natura operațiilor economice, după care documentele se grupează în dosare separate pentru imobilizări, active circulante materiale, operații bănești etc.;

– criteriul cronologic, după care documentele se grupează în ordinea datei întocmirii sau înregistrării lor;

– criteriul alfabetic potrivit căruia documentele se așează după denumirea unităților la care se referă;

– criteriul geografic, conform căruia documentele se așează după localitatea în care se găsesc corespondenții.

Păstrarea documentelor în cursul exercițiului financiar se realizează în arhiva curentă care se organizează în cadrul

principalelor sectoare și servicii din cadrul întreprinderii. Documentele de casă și unele documente contabile, cum sunt fișele de cont, balanțele de verificare, bilanțul, se păstrează în spații special amenajate. După expirarea exercițiului financiar și aprobarea bilanțului contabil, documentele se predau la arhiva generală a întreprinderii. Din arhiva generală, documentele nu se scot decât cu aprobarea persoanelor competente, la cererea instanțelor judecătorești și a organelor de control.

Termenele de păstrare a documentelor sunt diferite în funcție de natura, destinația și categoria din care fac parte. Documentele specifice unor ramuri au termene de păstrare stabilite prin instrucțiuni departamentale, de ramură, iar cele comune tuturor ramurilor economice au termene stabilite de Direcția generală a arhivelor statului. In mod concret, documentele justificative și registrele de contabilitate se păstrează în arhiva întreprinderii timp de 10 ani de la data închiderii exercițiului în cursul căruia au fost întocmite, cu excepția statelor de salarii care se păstrează timp de 50 de ani.

Mai menționăm că, în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile, se vor lua măsuri de reconstruire a acestora în termen maxim de 30 de zile de la constatare.

CAPITOLUL IV

EVALUAREA CA PROCEDEU AL METODEI CONTABILITATII

4.1 DEFINIREA, IMPORTANTA SI PRINCIPIILE EVALUARII

Evaluarea este procedeul metodei contabilității care asigură exprimarea valorică a componentelor patrimoniului.

Ca procedeu al metodei contabilității, **evaluarea** reprezintă cuantificarea și măsurarea, în expresie bănească, a mărimii mijloacelor materiale, creanțelor, plasamentelor, angajamentelor, cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor financiare, precum și a operațiilor economice.

Evaluarea asigură legătura întregului flux de culegere, prelucrare și informare contabilă, care permite trecerea de la informații individuale, exprimate în etalon natural la informații generalizatoare, de sinteză, în expresie valorică.

Evaluarea este condtția procesului ascendent de cunoștere a obiectului contabilității prin intervenția, și cu utilizarea și a celorlalte instrumente și procedee ale metodei contabilității. Toate procedeele metodei contabilității se bazează și se împletesc cu evaluarea. Calcularea indicatorilor economici și financiari ca expresie concentrată și rezultat al funcției de informare a contabilității presupune exprimarea bănească, deci evaluarea.

Măsurarea elementelor obiectului contabilității și generalizarea lor în vederea asigurării grupării și sistematizării sub forma accesibilă înregistrării în conturi, nu este posibilă decât în expresie bănească, adică prin intermediul evaluării.

De asemenea, evaluarea este prezentă în aplicarea unor procedee moderne de calculaţie a costurilor, în aplicarea procedeelor verificării şi controlului prin intermediul balanţelor de verificare, a inventarierilor, la generalizarea informaţiilor contabile prin bilanţ şi verificarea echilibrului dintre activ şi pasiv.

Toţi indicatorii economici şi financiari, toate informaţiile furnizate de contabilitate conducerii pentru luarea deciziilor, sunt indicatori şi informaţii în expresie bănească obţinuţi prin utilizarea evaluării la toate nivelele şi în toate momentele ciclului de prelucrare contabilă.

La evaluarea obiectului contabilităţii, a activelor şi surselor acestora, cât şi a operaţiior economice şi financiare, precum şi la determinarea pe această bază a indicatorilor înregistraţi, prelucraţi şi furnizaţi de contabilitate, trebuie respectate o serie de principii, de reguli, care influenţează întrega metodologie a evaluării, acestea sunt următoarele:

a) Principiul stabilirii obiectului evaluării. În virtutea acestui principiu, se pune în mod diferit problema evaluării diferitelor categorii de bunuri. Într-uŋ mod se pune problema evaluării imobilizărilor corporale, care pot şi trebuie evaluate după metoda analitică, individual pe fiecare fel de imobilizare în parte şi într-un alt mod se pune problema evaluării activelor circulante materiale, la care se impune metoda sintetică, care presupune gruparea mijloacelor cu caracteristici asemănătoare şi estimarea lor o singură dată. De asemenea, în mod diferit se pune problema evaluării bunurilor materiale care se vând terţilor, la care cuantificarea şi exprimarea bănească se realizează prin intermediul preţurilor, faţă de bunurile aflate în cadrul fluxurilor interne unde evaluarea se realizează prin intermediul costurilor.

b)Principiul evaluării elementelor patrimoniale la un preţ care să exprime valoarea lor reală, deoarece numai în acest fel se poate evidenţia în toate stadiile iniţiale, intermediare şi finale ale circuitului economic a diferitelor aspecte privind menţinerea, transmiterea şi crearea valorii, asigurându-se astfel conservarea

substanței patrimoniului.Acest principiu se întâlnește în mod deosebit în contabilitate la lucrările de întocmire a bilanțului.

c) Principiul alegerii formei de evaluare corespunzătoare scopului urmărit. Astfel, dacă scopul evaluării este numai de a determină mărimea reală a patrimoniului se vor utiliza prețurile efective, iar dacă scopul evaluării este urmărirea abaterilor prețurilor efective de la cele standard, se impune utilizarea unor prețuri constante.

d) Principiul completării, exprimării în expresie bănească a activelor circulante materiale cu exprimarea acestora prin intermediul etalonului natural, reprezintă un principiu care probează realizarea sarcinii contabilității privind păstrarea integrității patrimoniului.

e) Principiul cuantificării influenței factorului timp asupra valorii unor categorii patrimoniale. Acest principiu presupune actualizarea permanentă a prețurilor. Categoriile cele mai sensibile la influența factorului timp sunt stocurile de valori materiale, investițiile, cheltuielile de producție și creditele bancare.

4.2 SISTEMUL DE PRETURI SI TARIFE – BAZA A EVALUARII PATRIMONIULUI

Evaluarea în unitățile economice din țara noastră se bazează pe sistemul de prețuri și tarife, care are următoarea structură:

a) Prețurile producătorilor sunt prețurile încasate de întreprinderile producătoare și sunt formate din costul complet (comercial) plus profitul cuvenit.

b) Prețurile de livrare sunt prețurile la care circulă produsele unităților economice și sunt formate din prețurile producătorului plus T.V.A.

c) Prețurile cu amănuntul sunt prețurile cu care unitățile comerciale vând produse consumatorilor și sunt formate din prețurile de livrare plus adaosul comercial plus T.V.A.

d) Tarifele reprezintă contravaloarea serviciilor prestate de către unitățile specializate către alte unități și populație.

Relaţiile de mărime dintre preţurile cuprinse în sistem, în care punctul de plecare este costul de producţie, se redă în următoarea schemă: **Schema Nr. 4.1.**

Costul complet (comercial)	Profitul unității producătoare	TVA deductibilă	Adaosul comercial		TVA colectată
			Cheltuieli de circulație	Profitul unității comercială	
PRETUL PRODUCATORULUI					
PRETUL DE LIVRARE					
PRETUL CU AMANUNTUL					

Relația de mărime privind formarea prețurilor

În sistemul de gestiune al unităţor economice din ţara noastră, preţurile analizate mai sus, îşi particularizează forma operatorie în funcţie de natura elementelor patrimoniale supuse evaluării. Astfel, practica financiar-contabilă operează cu preţul efectiv sau standard de producţie, preţuri şi tarife unice, preţuri şi tarife diferenţiate, preţuri şi tarife curente.

În metodologia contabilă se utilizează, de asemenea, preţurile de decontare şi preţurile de înregistrare.

Preţurile de decontare sunt acelea la care sunt evaluate produsele livrate, lucrările executate, serviciile prestate către terţi. Având în vedere sfera de cuprindere a decontării, se distind: preţuri de decontare externă, preţuri de decontare internă.

Preţurile de decontare externă sunt practicate în evaluarea obiectului schimbului dintre două unităţi economice autonome; în funcţie de sensul schimbului, preţurile de decontare externă pot fi preţuri de cumpărare (achiziţie) şi preţuri de vânzare (livrare).

Preţurile de decontare internă sunt utilizate pentru cuantificarea fluxului de valori dintre subdiviziunile organizatorice ale întreprinderii.

Prețurile de înregistrare sunt folosite pentru exprimarea bănească a elementelor patrimoniale circumscrise în sfera obiectului contabilității. Utilizarea prețurilor de înregistrare se face la evaluarea mijloacelor materiale efectiv avansate sau consumate, atunci când necesitățile lucrărilor de evidență și calculație impun folosirea unui alt preț decât cel efectiv. In aceste condiții este necesară evidențierea distinctă a abaterilor (diferențelor dintre cele două mărimi), astfel:

PRET EFECTIV = PRET DE INREGISTRARE + (–) ABATEREA.

Dacă necesitățile de gestiune a bunurilor patrimoniale impun utilizarea prețurilor de înregistrare, în schimb, evaluarea în contabilitate trebuie să răspundă principiului folosirii costului efectiv, corespunzător fazei circuitului economic în care se află elementele patrimoniale. Aceasta trebuie să exprime totalitatea cheltuielilor ocazionate de procurarea, producerea sau desfacerea diferitelor valori materiale.

Folosirea costului efectiv conferă contabilității atributul de instrument al autogestiunii economico-financiare, creând astfel premisele determinării mărimii reale a veniturilor, cheltuielilor și a rezultatelor financiare.

4.3 FORMELE DE EVALUARE FOLOSITE ÎN CONTABILITATE

Evaluarea în contabilitate a diferitelor elemente patrimoniale se face cu respectare unor reguli, astfel:

a) La data intrării în patrimoniu, bunurile se înregisrează la valoarea de intrare denumită **valoare contabilă,** care se stabilește astfel:

– bunurile aduse ca aport, obținute prin donație sau cu titlu gratuit, la valoarea de utilitate în funcție de starea acestora, amplasarea și utilitatea lor;

– bunurile cumpărate, la valoarea de achiziție, denumită și cost de achiziție;

– bunrile produse, confecționate sau construite de unitatea patrimonială la cost de producție.

Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrare în gestiune a bunului respectiv.

Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție al materialelor consumate, celelalte cheltuieli directe de producere, precum și cota cheltuielilor indirecte repartizate rațional asupra bunului produs de unitatea patrimonială.

Creanțele și datoriile se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală.

b) Evaluarea elementelor patrimoniale cu ocazia inventarierii, se face la valoarea actuală sau de utilitate a fiecărui element, denumită și valoare de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului în unitate și de prețul pieței.

Valoarea de utilitate a creanțelor și datoriilor se stabilește în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plătit.

c) La încheierea exercițiului, elementele patrimoniale se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii;

– pentru elementele de activ, diferențele constatate în plus între valoarea de intrare și valoarea de inventar nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menționându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în minus, se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării, în cazul când deprecierea este ireversibilă, sau se constituie un provizion, atunci când deprecierea este reversibilă, valoarea acestor elemente menționându-se în continuare la valoarea lor de intrare;

– pentru elementele de pasiv, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menționându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în plus se înregistrează în

contabilitate prin constituirea unui provizion, elementele respective menționându-se, de asemenea, la valoarea de intrare;

d) La data ieșirii din patrimoniu, sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Evaluarea stocurilor și a titlurilor se poate face și pe baza costului mediu ponderat sau după alte metode cunoscute pe plan mondial.

Evaluarea mărfurilor destinate exportului se face prin intermediul a două categorii principale de prețuri: prețuri externe și prețuri interne.

Prețul extern de export este prețul în valută prin intermediul căruia întreprinderea de comerț exterior evidențiază contractarea, livrarea și încasarea contravalorii mărfurilor, în relațiile cu partenerii externi.

Prețul intern reprezintă prețul în lei la care întreprinderea de comerț exterior achită prin bancă angajamentele financiare față de furnizorii interni de mărfuri.

La rândul lor și mărfurile provenite din import sunt evaluate tot prin intermediul prețurilor externe și al celor interne.

Prețul extern de import este prețul internațional plătit de întreprindderea importatoare în schimbul mărfurilor străine cumpărate.

Prețul intern de import este prețul solicitat de întreprinderea importatoare beneficiarilor din țară al mărfurilor importate.

Aceste prețuri stau la baza stabilirii prețurilor de livrare ale mărfurilor importate.

La evaluarea surselor proprii se au în vedere elemente, cum sunt: mărimea fondurilor constituite pe seama profiturilor, amortizările repartizate la constituirea de surse proprii, subvențiile și donațiile cu titlu gratuit.

Reevaluarea activelor și pasivelor unității patrimoniale constă în înlocuirea valorii de intrare cu valoarea actuală a elementelor patrimoniale, lucrare ce se efectuează periodic în baza unei dispoziții legale.

CAPITOLUL V

CONTUL – PROCEDEU DE BAZA AL METODEI CONTABILITĂȚII

5.1. DEFINIREA ȘI NECESITATEA CONTULUI

Contul este un procedeu specific al metodei contabilității care reflectă existența și mișcarea fiecărui element patrimonial, ca efect al modificărilor produse de operațiile economice ce au loc într-o perioadă de gestiune (exercițiu financiar).

Contul este deci, un instrument folosit de către metoda contabilității pentru evidențierea și urmărirea grupată, ordonată și sistematizată a informațiilor generate de diversitatea operațiilor economice. Astfel, contul apare ca un instrument indispensabil procesului de cunoaștere al obiectului contabilității, prin care informația referitoare la mulțimea elementelor componente ale patrimoniului este integrată într-o etapă superioară a procesului cunoașterii specifică contabilității. Totodată, contul asigură condiții optime de prelucrare în continuare a infirmației în cadrul celorlalte procedee ale metodei contabilității.

Noțiunea de cont are un înțeles larg, decurgând din rolul său în cadrul procesului de realizare a obiectului contabilității, fiind în mare parte determinată de necesitatea traducerii în practică a principiilor contabilității în partidă dublă. In noțiunea de cont se reunesc cele două laturi ale procesului cunoașterii contabile: activitatea de ordonare și sistematizare a informațiilor contabile ca sistem logic și activitatea pactică de înscriere, de înregistrare a datelor respective, pe baza principiilor impuse de cerințele de grupare și ordonare, specifice contabilității.

Spre deosebire de bilanţ, care prezintă la un moment dat în expresie valorică situaţia sintetică a tuturor elementelor de activ şi pasiv, contul serveşte la evidenţierea numai a elementelor concrete modificate de operaţia economică care a avut loc. Fiecare operaţie economică care produce modificarea anumitor elemente de activ şi de pasiv, face necesară evidenţierea în mod distinct a modificărilor succesive asupra elementului respectiv. Înregistrarea acestor mişcări succesive de valoare privitoare la fiecare element de activ sau de pasiv cu ajutorul contului permite, atât cunoaşterea situaţiei unui element, la care a ajuns, cât şi explicarea modului cum s-a ajuns la situaţia respectivă, ca urmare a modificărilor produse de operaţiile economice care au avut loc.

Utilizarea conturilor conferă contabilităţii capacitatea să analizeze funcţiile de observare şi descriere analitică a operaţiilor economice şi financiare pe baza unui sistem coordonat de principii şi reguli, dându-i posibilitatea să explice dependenţa faptelor (operaţiilor) economice, furnizând astfel date asupra cauzelor şi consecinţelor relaţiilor juridice şi economice rezultând din activitatea ce o desfăşoară o întreprindere. In acest scop, pentru fiecare fel sau grupă de mijloace economice sau rezultate financiare se deschide câte un cont distinct în contabilitatea curentă, cu ajutorul căruia se înegistrează pe bază de documente şi în etalon valoric, existentul la începutul perioadei de gestiune a elementului pentru care s-a deschis contul, a modificărilor acestora, determinate de operaţiile economice şi financiare din timpul perioadei de gestiune, în final determinându-se şi existentul elementului respectiv. Prin urmare, orice cont deschis în contabilitatea curentă are un anumit conţinut economic, determinat de însăşi conţinutul elementului care se evidenţiază cu ajutorul contului respectiv şi care poate să reprezinte:

– mijloc economic cu o anumită destinaţie şi utilizare, ca de exemplu: terenuri, construcţii speciale, mijloace de transport, materii prime, produse finite, mărfuri etc.;

– proces economic sau fază a acestuia, pentru a cărui desfăşurare se consumă mijloace economice, ca de exemplu: aprovizionarea cu materii prime, materiale consumabile, mărfuri; fabricarea de

produse, executarea de lucrări, prestarea de servicii; desfacerea de produse, semifabricate, mărfuri;

– sursă sau grupă de surse de finanțare, în funcție de modul de procurare a mijloacelor economice, ca de exemplu: capital social, rezerve, credite bancare, furnizori etc.;

– rezultat financiar, care se prezintă sub formă de profit și uneori de pierderi, evidențiate de genurile de activități care le generează (de exploatare, financară, excepțională).

Contul are un conținut restrâns comparativ cu bilanțul, referindu-se numai la un singur element patrimonial din bilanț, evidențiindu-se situația lui, atât la un moment dat, cât și modificările succesive care s-au produs în timpul exercițiului financiar asupra elementului respectiv. Totodată, pentru asigurarea controlului integrității elementelor patrimoniale la înregistrarea în conturi a operațiilor economice se utilizează alături de etalonul valoric și etalonul natural.

5.2. FUNCȚIILE CONTURILOR

Conturile îndeplinesc un complex de funcții integrate, între care, mai importante sunt: funcția de înregistrare, grupare, ordonare și sistematizare a informațiilor privind conținutul lor economic, funcția de control și funcția contabilă. Aceste funcții sunt un rezultat concentrat al esenței contului ca instrument de bază al metodei contabilității.

a) **Funcția de înregistrare, grupare, ordonare și sistematizare a informațiilor,** constituie manifestarea obiectivă în domeniul practicii contabile, a treptelor, etapelor procesului de cunoaștere specific contabilității. Prin conținutul lor economic, prin structura și forma de exprimare individuală a acestui conținut, conturile ajută la realizarea în practică a principiilor contabilității în partidă dublă.

De exemplu, toate operațiile referitoare la materiile prime se înregistrează în contul „Materii prime", cele privind transformarea materiilor prime în cadrul activității de bază se înregistrează în contul de gestiune „Cheltuielile activității de bază" etc. De

asemenea, prin separarea în conturi a operațiilor privind creșterea de mijloace economice de cele de micșorare se realizează sistematizarea informațiilor privind dinamica elementelor înscrise în conturi. Totodată, gruparea, ordonarea și sistematizarea informațiilor pe baza principiilor contabilității, realizează și înregistrarea generalizată a obiectelor și fenomenelor cu însușiri comune, începând de la conturile analitice și până la cele sintetice, iar în cadrul conturilor sintetice pe grupe mari în funcție de elementele de bază ale obiectului contabilității.

b) Funcția de cuantificare (calcul și evaluare) constă în aceea că prin specificul înregistrării informațiilor în conturi se crează premize și totodată, cadrul necesar pentru determinarea dimensionarea și aprecierea mărimii diferitelor obiecte și fenomene ce se cuprind în obiectul contabilității. In general, toate conturile au această funcție, ea fiind mai evidentă în cazul conturilor de mijloace și procese economice care conțin datele necesare determinării costului producției, a activității unității, a rezultatelor obținute de aceasta.

c) Funcția de informare constă în aceea că datele din conturi formează sursa specifică de date și informații pentru cunoașterea mijloacelor activității și rezultatele unității gestionare din punct de vedere contabil-financiar. Această cunoaștere specifică, documentată, bazată pe datele din conturi este utilă activității de conducere a întreprinderii pentru fundamentarea deciziilor necesare activității viitoare, pentru cunoașterea în permanență a mijloacelor economice ale întreprinderii, a obligațiilor acesteia, a modului de desfășurare a activității economico-financiare a unității gestionare.

d) Funcția de control constă în aceea că datele înregistrate în conturi, permit efectuarea controlului privind respectarea integrității unității patrimoniale. Prin funcția de control, conturile asigură, de asemenea, respectarea disciplinei financiare, disciplina contractuală etc.

e) Funcția contabilă constă în faptul că toate conturile deschise în contabilitatea curentă aparțin activului și pasivului unității patrimoniale, cărora în funcție de conținutul lor economic li s-au

stabilit anumite reguli precise de folosire care permit înregistrarea corectă a operațiilor economice în conturi, astfel că informația din conturi reflectă realitatea.

Aceste funcții ale conturilor stau la baza realizării unor funcții și obiective ale contabilității: de investigare, descriptiv-analitice și sintetice.

Cele mai importante funcții ale conturilor sunt cele referitoare la conținutul economic și la funcția contabilă.

5.3. FORMA SI STRUCTURA CONTULUI

Modificările determinate de operațiile economice și care sunt evidențiate cu ajutorul conturilor în mod distinct pentru fiecare element de activ și pasiv, nu pot avea loc decât în două sensuri: creșteri și micșorări. Ca urmare, contul a trebuit să îmbrace o formă care să permită înregistrarea separată a celor două feluri de modificări pentru a putea cunoaște și explica numărul de modificări, mărimea lor, cât și totalul pe fiecare sens de modificare.

Conceptual, forma care răspunde cel mai bine necesităților respective este forma bilaterală, de cântar cu două talere. Schematic, ea poate fi imaginată sub forma literei T care indică posibilitatea practică de separare și înregistrare într-o parte a creșterilor, succesiv pe măsură ce au loc, și în partea opusă micșorările, care de asemenea, se adună pe măsură ce au loc în cursul exercițiului financiar. Forma bilaterală, sau forma clasică de prezentare a contului asigură urmărirea sistematică a modificărilor care pot avea loc cu privire la un anumit element patrimonial, permite ca în una din cele două părți să se înregistreze existentul inițial și creșterile privind elementul pentru care s-a deschis contul respectiv, iar în cealaltă parte să se înregistreze micșorările referitoare la același element de activ sau de pasiv. Convențional s-a stabilit ca pentru conturile privind mijloacele economice existentul inițial și creșterile să se înregistreze în partea stângă, și micșorările în partea dreaptă; iar pentru conturile de surse de finanțare, în partea dreaptă să se înregistreze existentul inițial și creșterile iar în stânga micșorările.

Forma bilaterală sau clasică a contului face posibilă cunoașterea separată a creșterilor și a totalului acestora, cât și a micșorărilor și totalului acestora, permițând calcularea cu ușurință a existentului final al elementului de activ sau de pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv.

De exemplu, situația stocului de materii prime din întreprindere se prezintă astfel:

+ (Existent și creșteri)				(Micșorări) –			
Nr.op	Data	Explicația	Suma	Nr.Op	Data	Explicația	Suma
0	1.01	Existent inițial	700.000				
1	5.01	Intrări	500.000	2	6.01	Ieșiri	300.000
3	10.01	Intrări	1.000.000	4	12.01	Ieșiri	200.000
6	16.01	Intrări	400.000	5	15.01	Ieșiri	800.000
8	27.01	Intrări	550.000	7	24.01	Ieșiri	600.000
Total Creșteri			2.450.000	Total Micșorări			1.900.000
Total Creșteri plus Existent Inițial			3.150.000	Total Micșorări plus Existent Inițial			1.900.000
Existent Final			1.250.000				

Figura 5.3.1. *Forma clasică a contului*

În acest exemplu de prezentare bilaterală a contului, care se referă la modificări privind un element de mijloace economice (anume de active circulante materiale) s-a procedat prin adăugarea succesivă a intrărilor ca majorări la existentul inițial, și separat în partea dreaptă ieșirile ca micșorări.

În cazul prezentării unui cont de formă bilaterală pentru un element de surse de finanțare (de pasiv), înregistrarea existentului inițial și creșterile ce vor face, în partea dreaptă, iar micșorările în partea stângă.

Ca instrument curent de lucru folosit de contabilitate pentru a reflectă varietatea elementelor obiectului contabilității, contul are o structură proprie care îi permite individualizarea elementelor respective și totodată furnizarea tutureor datelor cu privire la existențele și mișcările (modificările) ce au loc în legătură cu elementul reflectat prin cont. Elementele care formează structura contului sunt:

– titlul sau denumirea contului;
– debitul și creditul contului;
– rulajul contului;
– totalul sumelor;
– soldul contului;
– explicația operațiilor înregistrate în cont.

Titlul sau denumirea contului, precizează sau definește elementul de activ sau de pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv și a cărei evidență o ține. De exemplu: Terenuri, Mijloace fixe, Titluri de participare, Materii prime, Produse finite, Debitori, Capital social, Efecte de plată etc. Fiecare cont pentru a putea fi folosit și identificat, trebuie să aibă un titlu care să exprime clar conținutul economic al elementului evidențiat. Prin urmare, nu poate exista un cont fără titlu întrucât nu se poate stabili elementul patrimonial a cărui evidență o ține și totodată, nu ar putea îndeplini funcția contabilă corespunzătoare.

Titlurile conturilor sunt însoțite de simbolurile corespunzătoare stabilite prin cadrul general al planurilor de conturi, care se dezvoltă și se aplică în funcție de specificul activității și de nevoile concrete ale unităților economice sau sociale.

Debitul și creditul contului sunt denumirile celor două părți opuse ale acestuia care permit separarea celor două sensuri de modificare (creștere sau micșorare) pe care le determină operațiile economice care se înregistrează cu ajutorul conturilor.

În mod convențional s-a stabilit ca partea stâgă a contului să poarte denumirea de debit, iar partea dreaptă de credit. Inregistrarea în debit sau în credit este determinată de conținutul economic al contului și de funcția sa contabilă. Prin urmare, semnificația debitului și creditului unui cont diferă după elementul de activ sau de pasiv pe care-l reprezintă și anume: la conturile de mijloace economice se înregistrează în debit existentul și creșterile și în credit micșorările, iar la conturile de surse de finanțare, în credit se înregistrează existentul inițial și creșterile și în debit micșorările.

În literatura americană, ca urmare a folosirii în contabilitate, pe scară largă, a calculatoarelor electronice cele două părți ale contului mai sunt indicate cu „Input" (intrările) și „Output" (ieșirile), fără a se mai referi la poziție.

Rulajul contului reprezintă mișcarea sau sumele înregistrate succesiv într-o perioadă de gestiune în debitul și creditul unui cont corespunzător creșterilor și micșorărilor determinate de operațiile economice referitoare la contul respectiv.

Rulajul contului este de două feluri: rulaj debitor și rulaj creditor. **Rulajul debitor** reprezintă totalitatea înregistrărilor făcute pe partea de debit a unui cont într- perioadă de gestiune. **Rulajul creditor** reprezintă totalitatea înregistrărilor făcute pe partea de credit a unui cont într-o perioadă de gestiune.

Totalul sumelor.

Orice înregistrare de sume în debitul unui cont reprezintă **debitarea contului,** iar sumele înregistrate se numesc **sume debitoare** și orice înregistrare de sume în creditul unui cont reprezintă **creditarea contului,** iar sumele înregistrate se numesc **sume creditoare.**

Prin însumarea sumelor debitoare se obține **totalul sumelor debitoare,** iar prin însumarea sumelor creditoare se obține **totalul sumelor creditoare.** La conturile care prezintă și existent inițial, acesta este cuprins în totalul sumelor debitoare și respectiv, creditoare. Deci, totalul sumelor se obține prin însumarea existentului inițial cu rulajul.

Soldul contului exprimă existentul valoric la un moment dat al elementului patrimonial care se evidențiază cu ajutorul contului respectiv. Soldul se determină ca diferență între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare. Dacă totalul sumelor debitoare este mai mare, contul prezintă **sold debitor**, dacă totalul sumelor creditoare este mai mare, contul prezintă **sold creditor**, iar dacă totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare, contul nu are sold și se numește cont soldat sau balansat.

Soldurile se stabilesc, de regulă, la sfârșitul perioadelor de gestiune (exercițiilor contabile), reprezentând **solduri finale** care, la începutul perioadelor următoare de gestiune, apar ca **solduri inițiale.**

Toate conturile care prezintă sold la sfârșitul perioadelor de gestiune sunt supuse operațiilor de închidere care constă în trecerea soldului lor final în partea opusă aceleia din care a provenit,

asigurând astfel o egalitate valorică (formală). Aceste conturi, la începutul perioadelor de gestiune următoare se redeschid prin trecerea soldurilor stabilite la închidere în acea parte din care au provenit, reprezentând solduri inițiale pentru noua (noile) perioadă.

Explicația operației înregistrate în cont se face cu scopul cunoașterii unor aspecte și date referitoare la operațiile înregistrate în cont. Explicația poate fi de două feluri: explicație descriptivă și explicație contabilă.

Explicația descriptivă se prezintă detaliat, printr-o descriere a operațiilor înregistrate, respectiv a naturi operației economice, a documentului justificativ și a datei când aceasta a avut loc.

Explicația contabilă se prezintă în mod sintetic prin indicarea contului corespondent.

Pentru exemplificarea structurii contului și folosind explicația contabilă, se reia situația stocului de materii prime, prezentată anterior.

Contul „MATERII PRIME"

DEBIT				CREDIT			
Nr.	Data	Explicația	Suma	Nr.	Data	Explicația	Suma
0	1.01.94	Sold inițial	700.000				
1	5.01.94	Furnizori	500.000	2	6.01.94	Cheltuieli cu materii prime	300.000
3	10.01.94	Furnizori	1.000.000	4	12.01.94	Cheltuieli cu materii prime	200.000
6	18.01.94	Furnizori	400.000				
8	27.01.94	Furnizori	550.000	5	15.01.94	Cheltuieli cu materii prime	800.000
				7	24.01.94	Cheltuieli cu materii prime	600.000
I	RULAJ		2.450.000	I	RULAJ		1.900.000
II	TOTAL SUME		3.150.000	II	TOTAL SUME		1.900.000
III				III	Sold Final debitor		1.250.000
IV				IV	TOTAL		3.150.000

Figura 5.3.2. *Structura contului*

5.4. REGULILE DE FUNCTIONARE A CONTURILOR

Prin regulile de funcționare a conturilor se stabilește precis modul de debitare și creditare a acestora, cu soldul inițial și cu modificările determinate de operațiile economice și financiare asupra elementelor pentru care se deschid conturile.

Respectarea regulilor de funcționare a conturilor este condiția de bază pentru înregistrarea corectă a operațiilor economice în conturi.

Regulile de funcționare a conturilor au ca punct de plecare bilanțul care constituie modelul dublei reprezentări a patrimoniului ca trăsătură caracteristică fundamentală a metodei contabilității, și din care derivă aplicarea unei alte trăsături de bază și anume dubla înregistrare, potrivit căreia are loc înregistrarea tuturor operațiilor economice și financiare în conturi.

De asemenea, între cont și bilanț există o strânsă legătură, care acționează în sens dublu: de la bilanț se pornește la deschiderea conturilor la începutul perioadelor de gestiune pe baza posturilor din bilanț, iar la sfârșitul perioadei de gestiune apare legătura de la conturi la bilanț, când datele din conturi servesc la completarea posturilor de bilanț, deci la întocmirea bilanțului. In cadrul acestei legături de interdependență, valorile circulă în sens unic și anume: din stânga sau activul bilanțului datele merg la începutul perioadei de gestiune tot în stânga, adică la debitul contului, iar din dreapta bilanțului, din pasiv merg tot în dreapta, adică în creditului contului. La sfârșitul perioadelor de gestiune informația circulă tot în sens unic, însă de la cont la bilanț: adică din stânga contului din debit în stânga bilanțului adică în activ și din dreapta conturilor din credit tot în dreapta bilanțului, adică în pasiv, când pe baza soldurilor finale ale conturilor se completează posturile noului bilanț.

Pentru demonstrarea regulilor de funcționare a conturilor se pornește de la un model simplificat de bilanț la începutul anului, pe baza căruia, potrivit celor arătate anterior, pentru fiecare post din bilanț se deschide câte un cont în contabilitatea curentă. În schema combinată care urmează se prezintă atât deschiderea

conturilor, cât și înregistrarea operațiilor economice, închiderea conturilor și întocmirea bilanțului la sfârșitul anului, adică întregul flux informațional contabil.

Bilanț inițial (la începutul anului)

ACTIV		PASIV	
Mijloace economice	Sume	Surse de finanțare	Sume
– Mijloace fixe	4.000.000	– Capital social	5.600.000
– Titluri de participare	1.500.000	– Rezerve	250.000
– Materii prime	1.800.000	– Credite bancare pe termen scurt	300.000
– Efecte de primit	450.000	– Furnizori	1.400.000
– Disponibil la bancă în lei	550.000	– Dividende de plată	750.000
TOTAL	8.300.000	TOTAL	8.300.000

Deschiderea conturilor

De Activ — CONTABILITATEA CURENTA — De Pasiv

D. „Mijloace fixe” C.

Existent inițial	4.000.000		
RULAJ	0	0	RULAJ
TOTAL SUME	4.000.000	0	TOTAL SUME
		4.000.000	SOLD D.

D. „Capital social” C.

		5.600.000	Existent inițial
RULAJ	0	0	RULAJ
TOTAL SUME	0	5.600.000	TOTAL SUME
SOLD C.	5.600.000		

D. „Titluri de participare” C.

Existent inițial	1.500.000		
RULAJ	0	0	RULAJ
TOTAL SUME	1.500.000	0	TOTAL SUME
		1.500.000	SOLD D.

D. „Rezerve” C.

		250.000	Existent inițial
RULAJ	0	0	RULAJ
TOTAL SUME	0	250.000	TOTAL SUME
SOLD C.	250.000		

continuare

continuare

D.	„Materii prime”		C.
Existent inițial	1.800.000		
RULAJ	0	0	RULAJ
TOTAL SUME	1.800.000	0	TOTAL SUME
		1.800.000	SOLD D.

D.	„Credite bancare pe termen scurt ”		C.
		Existent inițial	300.000
		Maj. obligației	1.000.000
RULAJ	0	RULAJ	1.000.000
TOTAL SUME	0	TOTAL SUME	1.300.000
SOLD C.	1.300.000		

D.	„Efecte de primit”		C.
Existent inițial	450.000		
RULAJ	0	0	RULAJ
TOTAL SUME	450.000	0	TOTAL SUME
		450.000	SOLD D.

D.	„Furnizori ”		C.
		Existent inițial	1.400.000
Scădere obligații	800.000		
RULAJ	800.000	0	RULAJ
TOTAL SUME	800.000	1.400.000	TOTAL SUME
SOLD C.	600.000		

D.	„Disponibil la bancă în lei”		C.
Existent inițial	550.000		
Primit sume	1.000.000	Plătit furnizori	800.000
RULAJ	1.000.000	RULAJ	800.000
TOTAL SUME	1.550.000	TOTAL SUME	800.000
		SOLD D.	750.000

D.	„Dividende de plată”		C.
		Existent inițial	750.000
RULAJ	0	RULAJ	0
TOTAL SUME	0	TOTAL SUME	750.000
SOLD C.	750.000		

continuare

continuare

Conturi de Activ ↓ — INTOCMIREA BILANTULUI FINAL — Conturi de Pasiv ↓

ACTIV — BILANT LA SFARSITUL ANULUI — PASIV

Mijloace economice	Sume	Surse de finanțare	Sume
–Mijloace fixe	4.000.000	– Capital social	5.600.000
–Titluri de participare	1.500.000	– Rezerve	250.000
–Materii prime	1.800.000	– Credite bancare pe termen scurt	1.300.000
–Efecte de primit	450.000	– Furnizori	600.000
–Disponibil la bancă în lei	750.000	– Dividende de plată	750.000
TOTAL	8.500.000	TOTAL	8.500.000

Figura 5.3.4. *Schema combinată a fluxului informațional contabil*

Din schema prezentată rezultă că toate conturile deschise pe baza elementelor sau posturilor din activ sunt **conturi de activ,** iar cele care se deschid pe baza posturilor de pasiv sunt **conturi de pasiv.** De asemenea, potrivit circulației valorilor în sene unic, existențele inițiale de activ s-au înscris în stânga (debitul) conturilor de activ, iar existențele inițiale de pasiv s-au înscris în dreapta (creditul) conturilor de pasiv.

Aceasta constiutie prima regulă de funcționare a conturilor și anume: **Conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita și se debitează cu existențele inițiale de activ, iar conturile de pasiv încep să funcționeze prin a se credita și se creditează cu existențele inițiale de pasiv.**

Operațiile economice și financiare care au loc în timpul exercițiului financiar produc modificări, atât asupra mijloacelor economice cât și asupra surselor de finanțare. De fiecare dată aceste modificări se produc numai în două sensuri: creșteri și micșorări.

Pentru a demonstra cum se înregistrează creșterile elementelor de activ și de pasiv, se ia următorul exemplu de operație economică: întreprinderea primește un credit bancar pe termen scurt

în sumă de 1.000.000 lei. Această operație determină pe de o parte, o creștere în activ la elementul „Disponibil la bancă în lei" care reprezintă creșterea disponibilităților în contul de disponibil al întreprinderii de la bancă cu 1.000.000 lei, de la 550.000 lei la 1.550.000 lei, iar pe de altă parte, concomitent și cu aceeași sumă, se produce o creștere în pasiv la elementul „Credite bancare pe termen scurt" care reprezintă creșterea obligației întreprinderii față de bancă de la 300.000 lei la 1.300.000 lei.

Pentru înregistrarea acestei operații economice se utilizează conturile „Disponibil la bancă în lei" și "Credite bancare pe termen scurt". Inregistrarea creșterii de activ de 1.000.000 lei se va face în debitul contului "Disponibil la bancă în lei" adică în aceeași parte a contului în care s-a înregistrat și existentul inițial, iar înregistraea creșterii de pasiv de 1.000.000 lei se va face în creditul contului "Credite bancare pe termen scurt", adică în aceeași parte a contului în care s-a înregistrat și existentul inițial. Debitarea și creditarea conturilor respective se operează în conturile deschise anterior.

Din acest exemplu rezultă cea de a doua regulă de funcționare a conturilor și anume: **conturile de activ se mai debitează cu majorările, creșterile elementelor de activ, iar conturile de pasiv se mai creditează cu majorările sau creșterile elementelor de pasiv.**

Pentru a demonstra modul cum se înregistrează micșorările (diminuările) elementelor de activ și de pasiv se ia următorul exemplu: se plătesc din disponibilul existent în cont la bancă obligațiile față de furnizori în sumă de 800.000 lei. Această operație determină, pe de o parte, o scădere de activ la elementul „Disponibil la bancă în lei" care reprezintă micșorarea disponibilităților existente în cont la bancă cu 800.000 lei, iar pe de altă parte, concomitent și cu aceeași sumă, o scădere de pasiv la elementul „Furnizori" care repezintă micșorarea obligațiilor întreprinderii față de furnizorii săi.

Pentru înregistrarea acestei operații economice se utilizează conturile „Disponibil la bancă în lei" și „Furnizori". Înregistrarea

scăderii de activ de 800.000 lei se face în creditul contului de activ „Diponibil la bancă în lei", adică în pertea opusă celei în care s-au înregistrat existentul inițial și creșterile (debit), iar înregistrarea diminuării de pasiv tot în valoare de 800.000 lei se va face în debitul contului de pasiv "Furnizori", adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul inițial și creșterile (credit). Debitarea și creditarea conturilor respective se operează în conturile deschise anterior.

Aceasta este și cea de a treia regulă de funcționare a conturilor, care se va enunța astfel: **conturile de activ se creditează cu micșorările sau diminuările elementelor de activ, iar conturile de pasiv se debitează cu micșorările sau diminuările elementelor de pasiv.**

După înregistrarea exemplelor de operații economice de mai sus, precum și a altor operații care ar mai putea avea loc în cursul lunii, se poate stabili soldul final ca diferența între totalul sumelor debitoare și creditoare. Acest sold va fi debitor pentru contul de activ „Disponibil la bancă în lei" și creditor pentru conturile de pasiv „Credite bancare pe termen scurt" și „Furnizori".

In activitatea practică, totalurile debitoare și creditoare pot fi și egale ceea ce înseamnă că acele conturi nu prezintă sold final. De asemenea, totalul ieșirilor (micșorărilor) nu poate fi mai mare decât existentul inițial și creșterile (intrările) întrucât, în mod logic, nu se poate diminua mai mult decât există.

Pe baza celor arătate se poate deduce cea de a patra regulă de funcționare a conturilor: **conturile de activ au sold final debitor, sau nu prezintă sold (sunt soldate), iar conturile de pasiv au sold final creditor sau nu prezintă sold (sunt soldate).**

Dacă se grupează prin separarea regulilor de funcționare menționate pentru conturile de activ și pasiv, rezultă două reguli: regula de funcționare a conturilor de activ și regula de funcționare a conturilor de pasiv, astfel:

Conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita și se debitează cu existentul inițial și creșterile (majorările, intrările)

de activ și se creditează cu micșorările (diminuările, ieșirile) de activ, și în final prezintă sold debitor sau nu prezintă sold.

Conturile de pasiv încep să funcționeze prin creditare și se creditează cu existentul inițial și creșterile (majorările) de pasiv, se debitează cu micșorările (diminuările) de pasiv, iar în final au sold creditor sau nu prezintă sold.

Așa cum se poate vedea, conținutul economic diametral opus al conturilor de activ și de pasiv determină și caracterul opus al regulilor de funcționare.

In activitatea practică există și conturi care au un comportament variabil în ceea ce privește soldul final. După soldul pe care îl prezintă la sfârșitul perioadelor de gestiune conturile pot fi de două feluri: conturi monofuncționale și conturi bifuncționale.

Conturile monofuncționale sunt acelea care la sfârșitul perioadelor de gestiune prezintă un singur fel de sold, debitor sau creditor, ceea ce înseamnă că funcționează numai după regula de funcționare a conturilor de activ, sau numai după regula de funcționare a conturilor de pasiv.

Conturile bifuncționale sunt cele care la sfârșitul perioadelor de gestiune prezintă fie sold debitor, fie sold creditor, ceea ce înseamnă că aceste conturi funcționează în anumite cazuri după regula conturilor de activ, iar în anumite cazuri după regula conturilor de pasiv, încadrându-se în categoria conturilor de activ, sau de pasiv, în funcție de natura soldului pe care îl au în momentul respectiv.

Atât în exemplele luate pentru a demonstra modificările în bilanț, cât și cele folosite pentru a demonstra regulile de funcționare a conturilor rezultă că toate operațiile economice determină modificarea a cel puțin două posturi, respectiv a două conturi în care se înregistrează fiecare din aceste operații. Deci, orice operație economică producând o dublă modificare în bilanț se va concretiza în contabilitate printr-o dublă înregistrare în conturi, concomitent și cu aceeași sumă.

Înregistrarea concomitentă și cu aceeași sumă a unei operații economice sau financiare în două conturi, în debitul unui cont și în creditul altui cont poartă denumirea de **dublă înregistrare.**

Legătura stabilită între cele două conturi în care se înregistrează o operație economică poartă denumirea de **corespondența conturilor,** iar conturile între care intervine această legătură se numesc **conturi corespondente.**

5.5. CONTURILE SINTETICE ȘI CONTURILE ANALITICE

Conturile sintetice reflectă mijloacele, procesele, sursele și rezultatele economice grupate după caracteristicile lor generale, iar **conturile analitice** reflectă concomitent părțile componente ale mijloacelor, proceselor, surselor și rezultatelor economice respective, după însușirile lor specifice.

Conturile sintetice sunt conturile de bază ale contabilității curente, iar conturile analitice sunt cele care permit detalierea, dezvoltarea pe feluri, pe elemente componente de mijloace, procese, surse și rezultate, ale conturilor sintetice.

Numărul conturilor analitice în care poate fi desfășurat un cont sintetic este determinat de natura mijloacelor, proceselor, surselor și rezultatelor, precum și de necesitățile de detaliere a cunoașterii conținutului elementului evidențiat.

Regulile de funcționare ale conturilor sintetice sunt valabile și pentru conturile analitice corespunzătoare, deoarece în ambele categorii de conturi se înregisteză aceleași elemente patrimoniale.

Conturile analitice sunt importante din următoarele puncte de vedere:

– asigură gospodărirea și integritatea mijloacelor materiale și bănești care formează patrimoniul întreprinderii;

– crează condiții optime pentru controlul gestionar, reflectând, intrările, ieșirile și stocurile pe feluri;

– permite stabilirea drepturilor și obligațiilor întreprinderii față de terțe persoane;

– furnizează datele necesare calculării costuilor de producție separat pe fiecare atelier, fază de fabricație, fel de produs finit, lucrare sau serviciu.

Legătura dintre conturi sintetice și analiticele lor se stabilește cu ajutorul corelațiilor valorice, astfel:

– suma soldurilor inițiale ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu soldul inițial al contului sintetic;

– suma rulajelor debitoare ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu rulajul debitor al contului sintetic;

– suma rulajelor creditoare ale conturilor analitice trebuie să fie egală cu rulajul creditor al contului sintetic;

– suma soldurilor finale ale conturilor analitice trebuie să fie egală și de același fel cu soldul contului sintetic.

În practică aceste corelații se stabilesc cu ajutorul balanțelor analitice ale conturilor sintetice.

5.6. ANALIZA CONTABILĂ A OPERAȚIILOR ECONOMICE ȘI FINANCIARE

Analiza contabilă constă în cercetarea pe bază de documente a fiecărei operații economice și financiare în parte, prin descompunerea ei în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente și a părții acestora - debit sau credit în care urmează a se înregistra operația economică, concomitent și cu aceeași sumă.

Analiza contabilă prezintă o importanță deosebită pentru munca practică de evidență, întrucât asigură înregistrarea operațiilor economice și financiare numai cu ajutorul acelor conturi care corespund conținutului lor economic. De aceea, orice operație economică sau financiară consemnată într-un document, înainte de înregistrarea ei în contabilitate, trebuie să fie supusă analizei contabile.

Efectuarea analizei contabile a operațiilor economice și financiare în vederea înregistrării lor în conturi, parcurg următoarele etape:

a) stabilirea naturii și respectiv, a conținutului operației supusă analizei, adică ce se înțelege prin operația în cauză, la ce se referă (încasare, plată, aprovizionare cu valori materiale, consum de valori materiale, obținere de produse finite, vânzare de produse finite, etc.);

b) precizarea modificărilor pe care le produce operația economică sau financiară în bilanț referitoare la: elementul de activ și de pasiv care se modifică; sensul modificărilor în cauză (creșteri sau micșorări de activ sau de pasiv) la posturile modificate: conținutul economic al acestora (cresc disponibilitățile bănești ale întreprinderii la bancă, se micșorează numerarul din casieria întreprinderii, scade valoarea stocului de materiale existente în magazia întreprinderii, scad obligațiile întreprinderii față de furnizori etc.);

c) stabilirea pe baza elementelor din bilanț modificate a conturilor corespondente în care urmează să se înregistreze operația economică sau financiară analizată;

d) aplicarea regulilor de funcționare a conturilor în vederea stabilirii părții conturilor corespondente – debit sau credit – în care urmează să se înregistreze operația analizată, adică stabilirea formulei contabile.

Pentru a exemplifica modul cum se efectuează analiza contabilă a unei operații economice sau financiare, să presupunem că întreprinderea restituie un credit pe termen scurt primit de la bancă în sumă de 1.800.000 lei, din disponibilul existent în cont la bancă.

Parcurgând etapele analizei contabile a acestei operații economice rezultă următoarele:

a) natura operației economice este restituirea unui credit pe termen scurt primit de la bancă;

b) această operație economică produce modificări în ambele părți ale bilanțului și anume: o scădere în activ la elementul „Disponibil la bancă în lei" care reprezintă o micșorare a disponibilului existent în contul întreprinderii la bancă în sumă de 1.800.000 lei, și concomitent și cu aceeași sumă, o micșorare în pasiv la elementul „Credite bancare pe termen scurt" care reprezintă o micșorare a obligațiilor întreprinderii față de bancă privind creditele pe termen scurt acordate;

c) conturile corespondente în care urmează a se înregistra operaţia economică analizată, vor fi deci, pentru micşorarea de activ, de la elementul „Disponibil la bancă în lei", contul de activ „Disponibil la bancă în lei", iar pentru micşorarea de pasiv de la elementul "„Credite bancare pe termen scurt", contul „Credite bancare pe termen scurt". Astfel se stabileşte corespondenţa între contul de activ „Disponibil la bancă în lei" şi contul de pasiv „Credite bancare pe termen scurt";

d) potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Disponibil la bancă în lei" fiind de activ şi având de înregistrat o scădere de activ, se va credita cu 1.800.000 lei, iar contul „Credite bancare pe termen scurt" fiind de pasiv şi având de înregistrat o scădere de pasiv, se va debita cu 1.800.000.

De unde rezultă că, potrivit particularităţilor dublei înregistrări, se stabileşte corespondenţa între debitul contului „Credite bancare pe termen scurt" şi creditul contului „Disponibil la bancă în lei" care se concretizează în următoarea formulă contabilă:

„Credite bancare pe termen scurt"	=	„Disponibil la bancă în lei"	1.800.000

Rezultă deci că scopul final al analizei contabile a fiecărei operaţii economice sau financiare îl constituie stabilirea corectă, raţională, exactă, în mod ştiinţific a formulei contabile cu ajutorul căreia se reflectă operaţia respectivă în conturi.

Formula contabilă este modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operaţii economice în conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări sub formă de egalitate valorică.

Formula contabilă este compusă din următoarele părţi componente: denumirea contului corespondent debitor, denumirea contului corespondent creditor şi suma care face obiectul înregistrării. Legătura dintre primele două părţi ale formulei contabile, respectiv dintre conturile corespondente care intervin, se face prin punerea semnului egalităţii (=), care arată interdependenţa şi corelaţia reciprocă dintre ele, creată de

înregistrarea în ambele conturi a aceleiași operații economico-financiare; deci, stabilește o egalitate valorică între conturile corespondente, care permite așezarea față în față a acestora, unite prin semnul egalității (=).

În formula contabilă, contul care se debitează se așează în stânga semnului egalității, deoarece debitul este partea stângă a unui cont, iar contul care se creditează se așează în partea dreaptă a semnului egalității, deoarece creditul este partea dreaptă a unui cont.

Pentru reflectarea cronologică a operațiilor economice și financiare în conturi pe baza dublei înregistrări se utilizează **articolul contabil.** Articolul contabil se formează prin adăugarea la elementele formulei contabile a explicației descriptive a operației în cauză, adică a documentului justificativ care atestă înfăptuirea ei, precum și a datei.

De exemplu, articolul contabil pentru formula contabilă menționată se prezintă astfel:

30 iunie 1997

Credite bancare pe termen scurt"	=	„Disponibil la bancă în lei"	1.800.000
Restituit creditul bancar pe termen scurt conform Extrasului de cont Nr...			

Înregistrarea operațiilor economico-financiare consemnate în documente în ordinea în care acestea au avut loc sub formă de articole contabile poartă denumirea de **înregistrare cronologică.** În practică această înregistrare se realizează cu ajutorul documentului de contabilitate denumit **Registrul-Jurnal,** care se prezintă sub formă de fișe sau foi volante.

Operațiunea de trecere a formulei contabile pe documentele primare, poartă denumirea de **contarea documentelor.**

Operațiile economico-financiare, după ce au fost înregistrate în ordine cronologică în Registrul-Jurnal, sunt grupate pe conturi distincte după natura lor, și se înregistrează sistematic în documentul de contabilitate denumit **registrul „Cartea-Mare",** care se prezintă

sub formă de fişe deschise separat pentru fiecare cont al contabilităţii curente. La înregistrarea operaţiilor economico-financiare în acest registru se foloseşte explicaţia contabilă.

Înregistrările operaţiilor economico-financiare, după sfera de cuprindere a informaţiilor sunt de două feluri: sintetice şi analitice.

Înregistrările contabile sintetice sunt acelea care se fac în conturile sintetice şi se caracterizează prin aceea că se exprimă numai în etalon valoric.

Înregistrările contabile analitice sunt acelea care se fac în conturile analitice şi se caracterizează prin aceea că alături de etalonul valoric se utilizează şi etalonul natural.

Formulele contabile sunt de mai multe feluri, fapt pentru care se impune clasificarea acestora după mai multe criterii, astfel:

1. În funcţie de numărul conturilor corespondente din care este formată formula contabilă, aceasta poate fi: formulă contabilă simplă şi formulă contabilă compusă.

Formula contabilă simplă este aceea în care corespondenţa conturilor se stabileşte între un singur cont debitor şi un singur cont creditor şi este specifică acelor operaţii economice şi financiare care modifică concomitent numai două elemente patrimoniale din bilanţ.

Un astfel de exemplu este formula contabilă prezentată anterior.

Formula contabilă compusă este aceea în care corespondenţa se stabileşte între un singur cont debitor şi mai multe conturi creditoare, sau între un singur cont creditor şi mai multe conturi debitoare, şi este specifică acelor operaţii economice şi financiare care modifică concomitent mai mult de două elemente patrimoniale din bilanţ.

Pentru a exemplifica modul în care se stabileşte corespondenţa între mai mult de două conturi să presupunem că întreprinderea efectuează următoarele plăţi din contul său disponibil de la bancă: furnizori pentru suma de 500.000 lei, impozit pe salarii pentru suma de 650.000 lei, contribuţia la asigurările sociale în sumă de 600.000 lei. Efectuând analiza contabilă a acestei operaţii

economice care modifică concomitent un element activ şi trei elemente de pasiv se stabileşte următoarea formulă contabilă compusă:

%	=	„Disponibil la bancă”	1.750.000 lei
“Furnizori”.			500.000 lei
„Impozit pe salarii”			650.000 lei
„Contribuţia unităţii la asigurările sociale”			600.000 lei

2. În funcţie de scopul pentru care se întocmesc, formulele contabile sunt de două feluri: de înregistrare curentă şi de stornare. Atât formulele contabile de înregistrare curentă, cât şi cele de stornare, după modul de înscriere a sumelor în conturile corespondente pot fi: în negru sau în roşu.

Formulele contabile de înregistrare curentă sunt acelea care se întocmesc pentru înregistrarea operaţiilor economice care au loc în mod obişnuit, curent, şi care au cea mai mare frecvenţă în practica de contabilitate. Caracteristica acestora constă în faptul că înscrierea sumelor se face în negru; sumele respective se adună între ele, atât în debitul, cât şi în creditul contului.

La unele formule contabile de înregistrare curentă, puţine la număr, înscrierea sumelor se face în roşu (sau negru, dar încadrate în chenar, ceea ce echivalează cu înscrierea în roşu), şi au semnificaţia unor sume cu semnul (–), care se scad din sumele înscrise în negru, atât în debit cât şi în credit. Astfel de formule contabile servesc la înregistrarea unor operaţii economice curente cu caracter special, care au ca scop rectificarea prin scădere a valorii unor mijloace economice înregistrate anterior la preţuri sau la costuri mai mari decât cele efective, în scopul aducerii lor la nivelul preţurilor şau costurilor efective, motiv pentru care se mai numesc şi **formule contabile de rectificare.** Această situaţie se întâlneşte la majoritatea categoriilor de stocuri din producţie proprie, în special la produse finite când acestea sunt înregistrate în momentul obţinerii la preţ standard sau prestabilit, iar la sfârşitul

lunii când se calculează costul efectiv, trebuie să fie corectate și aduse la nivelul costului efectiv. Intrucât aceste prețuri sau costuri sunt în unele cazuri mai mari decât cele efective, se impune rectificarea lor la sfârșitul lunii cu suma înregistrată în plus, care pentru întreprindere reprezintă o diferență favorabilă deoarece costul efectiv este mai mic decât prețul de înregistrare, operație ce se realizează cu ajutorul formulei contabile de înregistrare în roșu.

In situația inversă când costul sau prețul efectiv este mai mare decât prețul sau costul de înregistrare, diferența fiind nefavorabilă, rectificarea se face prin aceeași formulă contabilă, dar cu suma înregistrată în negru, deoarece trebuie să se adune la costul sau prețul înregistrat în timpul lunii (care a fost mai mic) pentru a ajunge la costul sau prețul efectiv.

Formulele contabile de stornare reprezintă o modalitate specifică a contabilității de corectare a unor erori săvârșite anterior cu ocazia înregistrării în conturi a sumelor din operațiile economice și financiare care au avut loc în activitatea întreprinderii. Necesitatea efectuării unor asemenea formule contabile decurge din faptul că în conturi nu se admit corectări de sume înregistrate greșit prin ștergerea sau tăierea lor și înscrierea apoi a sumelor corecte.

După modul de înscriere a sumei în formulele contabile de stornare, acestea pot fi de două feluri, și anume: formule contabile de stornare în negru și formule contabile de stornare în roșu.

Stornarea în negru constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greșit prin inversarea ei, înscriind suma tot în negru, și apoi se întocmește formula contabilă corectă.

De exemplu: să presupunem că întreprinderea se aprovizionează cu obiecte de inventar de la furnizori în valoare de 450.000 lei. Formula contabilă de înregistrare a acestei operații s-a stabilit greșit astfel:

a) „Obiecte de inventar" = „Creditori diverși" 450.000 lei

In formă sistematică această înregistrare se reflectă astfel:

D.	„Obiecte de inventar”		C.
a)	450.000		
		450.000	
RULAJ	450.000	450.000	RULAJ
TOTAL SUME	450.000	450.000	TOTAL SUME

D.	„Creditori diverşi”		C.
		450.000	a)
b)	450.000		
RULAJ	450.000	450.000	RULAJ
TOTAL SUME	450.000	450.000	TOTAL SUME

Ulterior, printr-o analiză contabilă atentă, se observă că formula contabilă întocmită este greşită, din care cauză se procedează la stornarea în negru, astfel:

b) „Creditori diverşi” = „Obiecte de inventar” 450.000 lei

Se reprezintă şi această înregistrare în formă sistematică în conturile de mai sus, apoi se calculează soldurile conturilor din care rezultă că sumele înregistrate anterior au fost anulate.

După anularea înregistrării efectuate greşit, se procedează la întocmirea formulei contabile corecte, astfel:

c) „Obiecte de inventar” = „Furnizori” 450.000 lei

In formă sistematică această înregistrare se prezintă astfel:

D.	„Obiecte de inventar”		C.
c)	450.000		

D.	„Furnizori”		C.
		450.000	c)

Inregistare corectă

Stornarea în roşu constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greşit, prin repetarea ei, dar cu suma înscrisă în roşu (sau în negru dar încadrată în chenar) şi apoi întocmirea formulei contabile corecte în negru.

Pentru exemplificare se porneşte de la aceeaşi formulă contabilă efectuată anterior greşit, la stornarea în roşu (punctul a), care se reprezintă în formă sistematică, astfel:

D.	„Obiecte de inventar”	C.	D.	„Creditori diverşi”	C.
a)	450.000			450.000	a)
b)	450.000	Înregistrare greşită		450.000	b)
RULAJ	0	Înregistrare în stornare		0	RULAJ
	0	SOLD	SOLD	0	

S-a corectat înregistrarea a, dar cu suma înscrisă în roşu (sau în negru dar încadrată în chenar), astfel:

d) „Obiecte de inventar” = „Creditori diverşi” 450.000 lei

Această formulă contabilă de stornare în roşu se reprezintă în formă sistematică în conturile deschise mai sus, iar pentru a constata dacă înregistrarea efectuată anterior greşit a fost anulată, se stabileşte soldul conturilor care trebuie să fie zero.

În continuare, se procedează la întocmirea formulei contabile corecte, astfel:

e) „Obiecte de inventar” = „Furnizori” 450.000 lei

Reprezentarea acestei formule contabile în formă sistematică este următoarea:

D.	„Obiecte de inventar”	C.	D.	„Furnizori”	C.
c)	450.000			450.000	c)
		Inregistare corectă			

Din analiza comparativă a celor două modalităţi de efectuare a stornării (conform înregistrărilor sistematice) se constată că în ambele cazuri se ajunge la acelaşi sold final în conturi şi deci se atinge scopul propus, de corectare a înregistrărilor contabile eronate. Stornarea în negru are însă dezavantajul faţă de stornarea în roşu că duce, pe de o parte la denaturarea rulajelor conturilor folosite pe care le măreşte artificial cu sume care în realitate nu corespund unor operaţii economice, ci a unor operaţii de corectare, aşa cum este cazul conturilor „Obiecte de inventar” şi „Creditori diverşi”, care prezintă atât rulaj debitor cât şi rulaj creditor de 450.000

lei, deşi în realitate rulajul lor este zero (cum se prezintă situaţia la stornarea în roşu), şi pe de altă parte la stabilirea în anumite cazuri, a unor corespondenţe ireale între conturi. Pentru aceste motive se recomandă folosirea stornării în roşu.

Rezultă că numai printr-o analiză contabilă atentă se poate ajunge la întocmirea unor formule contabile corecte şi deci la înregistrarea operaţiilor economico-financiare în conturi cu maximum de exactitate, astfel încât, informaţiile furnizate de contabilitate să exprime realitatea, iar deciziile adoptate pe baza lor să fie fundamentate ştiinţific.

De menţionat că, în activitatea practică, modelul general al analizei contabile, cu parcurgerea celor patru etape prezentate anterior, este valabil întotdeauna numai pentru operaţiile economico-financiare care implică în mod direct la înregistrarea lor în conturi de mijloace economice şi surse economice şi numai în parte în conturi de procese economice. Totodată, în activitatea practică, pe lângă astfel de cazuri există operaţii cu mijloace economice la a căror înregistrare se folosesc unele conturi intermediare, impuse de necesităţile practice de rezolvare a unor cazuri, precum şi operaţii privind procesele economice care se reflectă în conturi ce nu apar în bilanţ. In prima situaţie se încadrează unele conturi rectificative de mijloace economice, cum sunt: „Amortizări privind imobilizările", „Uzura obiectelor de inventar", „Diferenţa de preţ la produse", etc.In cea de-a doua situaţie se încadrează conturile de cheltuieli şi veniturile care de regulă se închid la sfârşitul exerciţiului financiar şi nu apar ca posturi de bilanţ. In aceste cazuri, înregistrarea corectă ştiinţifică a operaţiilor economice în conturi necesită, de asemenea, efectuarea analizei contabile. Modelul de analiză diferă însă de cel general, şi el are în vedere particularităţile fiecărei operaţii economice în parte. Deci, în afara transpunerii în modelul general al analizei contabile, trebuie să se ţină seama de particularităţile şi conţinutul lor economic precum şi de scopul urmărit. O astfel de analiză contabilă bazată pe numeroase elemente specifice ale operaţiilor

economico-financiare în cauză, ale cărei model se particularizează de la caz la caz pentru a fi efectuată în mod ştiinţific, necesită cunoaşterea conţinutului economic, a funcţiei economice şi a funcţiei contabile a fiecărui cont în parte.

În concluzie analiza contabilă permite înregistrarea corectă, raţională, ştiinţifică a operaţiilor economice şi financiare în conturi, şi nu în mod intuitiv şi mecanicist, motiv pentru care utilizarea ei este obligatorie.

5.7. CLASIFICAREA CONTURILOR

5.7.1. Conţinutul, importanţa şi criteriile de clasificare a conturilor

Clasificarea conturilor constă în sistematizarea conturilor potrivit caracteristicilor comune şi specifice ale acestora prin încadrarea lor în clase, grupe şi subgrupe de conturi, după anumite criterii, cu scopul de a realiza o ordine în mulţimea conturilor folosite de contabilitatea curentă.

Clasificarea conturilor are o importanţă deosebită din următoarele puncte de vedere:

– dă posibilitatea studierii sistematică şi generalizată a conturilor, asigurând cunoaşterea legăturilor reciproce dintre ele;

– permite asimilarea cu uşurinţă a conţinutului economic şi a funcţiei contabile a conturilor;

– ajută la înţelegerea structurii planurilor de conturi ale diferitelor ramuri de activitate;

– constituie un mijloc eficient de cunoaştere a obiectului contabilităţii.

Clasificarea conturilor poate fi realizată după mai multe criterii, fiecare dintre ele caracterizând sistemul conturilor dintr-un anumit punct de vedere.

Din punct de vedere al criteriilor folosite conturile se împart în clase, iar în cadrul claselor, în grupe şi subgrupe de conturi.

Principalele criterii după care se clasifică conturile sunt

următoarele: conţinutul economic al conturilor, funcţia contabilă, sfera de cuprindere şi finalitatea informaţiilor pe care le furnizează.

Dintre acestea, cel mai important este criteriul conţinutului economic al conturilor, având un caracter ştiinţific care izvorăşte din interdependenţa elementelor care alcătuiesc conţinutul economic al conturilor: mijloace, sursele, procesele, inclusiv rezultatele.

Din acest punct de vedere, conturile se împart în următoarele patru clase: clasa conturilor mijloacelor economice, clasa conturilor surselor economice, clasa conturilor proceselor economice şi clasa conturilor în afara bilanţului. Aceste clase de conturi pun în evidenţă prin conţinutul lor, toate componentele obiectului contabilităţii.

Din punct de vedere al funcţiei contabile conturile se împart în două clase: clasa conturilor de activ şi clasa conturilor de pasiv. Aceasta este cea mai generală clasificare, care permite încadrarea tuturor conturilor în conturi de activ şi conturi de pasiv, şi decurge din cele două părţi ale bilanţului, care poartă aceeaşi denumire, cu excepţia conturilor în afara bilanţului.

Din punct de vedere al sferei de cuprindere se disting două clase de conturi: clasa conturilor sintetice şi clasa conturilor analitice. La rândul ei, clasa conturilor analitice, în funcţie de etalonul de evidenţă folosit se împarte în două grupe, astfel: grupa conturilor analitice valorice şi grupa conturilor cantitativ-valorice.

Din punct de vedere al finalităţii informaţiilor pe care le furnizează conturile se împart în două mari clase: clasa conturilor de gestiune externă, cuprinzând conturile care furnizează informaţiile de bilanţ şi clasa conturilor de gestiune internă, cuprinzând conturile care furnizează informaţiile pentru întocmirea contului de rezultate.

Pentru formarea imaginii de ansamblu asupra sistemului de conturi, în tabelul următor se prezintă schema generală de clasificare a conturilor după conţinutul economic.

Schema de clasificare a conturilor după conţinutul economic

Tabelul 5.7.1.

TREPTE DE CLASIFICARE			CONTURI SINTETICE		
CLASA	GRUPA	SUBGRUPA	Simboul	Denumirea conturilor	Funcţia contabilă
0	1	2	3	4	5
1.Conturi de mijloace economice	1.1.Conturi de active imobilizate	1.1.1.Conturi de imobilizări necorporale	201	Cheltuieli de constituire	A
			203	Cheltuieli de cercetare dezvoltare	A
			205	Concesiuni, brevete, licenţe şi alte drepturi şi valori similare	A
			207	Fondul comercial	A
			208	Alte imobilizări necorporale	A
		1.1.2.Conturi de imobilizări corporale	211	Terenuri	A
			212	Mijloace fixe	A
		1.2.3.Conturi de imobilizări financiare	261	Titluri de participare	A
			262	Titluri imobilizate ale activităţii de portofoliu	A
			267	Creanţe imobilizate	A
		1.2.4.Conturi rectificative de imobilizări	280	Amortizări privind imobilizările necorporale	P
			281	Amortizări privind imobilizările corporale	P
			290	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	P
			291	Provizioane pentru deprecierea imobilizătrilor corporale	P
			296	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare	P
	1.2.Conturi de active circulante	1.2.1.Conturi de stocuri	300	Materii prime	A
			301	Materiale consumabile	A
			321	Obiecte de inventar	A
			341	Semifabricate	A

			345	Produse finite	A
			346	Produse reziduale	A
			361	Animale și păsări	A
			371	Mărfuri	A
			381	Ambalaje	A
		1.2.2.Conturi de creanțe	411	Clienți	A
			413	Efecte de primit	A
			416	Clienți incerți	A
			425	Avansuri acordate personalului	A
			456	Decontări cu asociații privind capitalul	A
			461	Debitori diverși	A
			473	Decontări din operațiuni în curs de clasificare	Bif
		1.2.3.Conturi de trezorerie	502	Acțiuni proprii	A
			503	Acțiuni	A
			505	Obligațiuni emise și răscumpărate	A
			506	Obligațiuni	A
			511	Valori de încasat	A
			512	Conturi curente la bănci	Bif.
			518	Dobânzi	Bif
			519	Credite bancare pe termen scurt	P
			531	Casa	A
			532	Alte venituri	A
			541	Acreditive	A
			542	Avansuri de trezorerie	A
		1.2.4.Conturi rectificative de active circulante	322	Uzura obiectelor de inventar	P
			308	Diferențe de preț la materii prime și materiale	A
			328	Diferență de preț la obiecte de inventar	A
			348	Diferențe de preț la produse	A
			368	Diferențe de preț la animale și păsări	A
			378	Diferențe de preț la mărfuri	A

			390	Provizioane pentru deprecierea materiilor prime	P
			391	Provizioane pentru deprecierea materialelor consumabile	P
			392	Provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar	P
			394	Provizioane pentru deprecierea produselor	P
			396	Provizioane pentru deprecierea animalelor şi păsărilor	P
			397	Provizioane pentru deprecierea mărfurilor	P
			398	Provizioane pentru deprecierea ambalajelor	P
			491	Provizioane pentru deprecierea creanţelor	P
			590	Provizioane pentru deprecierea titlurilor de plasament	P
2.Conturi de surse economice	2.1.Conturi de surse proprii	2.1.1.Conturi de surse proprii permanente	101	Capital social	P
			104	Prime legate de capital	P
			105	Diferenţe de reevaluare	P
			106	Rezerve	P
			107	Rezultatul raportat	Bif
			108	Contul întreprinzătorului	P
			111	Fondul de dezvoltare	P
			112	Fondul de participare la profit	P
			118	Alte fonduri	P
			131	Subvenţii pentru investiţii	P
			141	Provizioane reglementate	P
			151	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	P
	2.2.Conturi de surse străine	2.2.1.Conturi de împrumuturi şi datori asimilate	161	Imprumuturi din emisiunea de obligaţiuni	P
			162	Credite bancare pe termen lung şi mijlociu	P
			166	Datorii legate de participanţi	P

			167	Alte împrumuturi şi datorii asimilate	P
			168	Dobânzile aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate	P
		2.2.2.Conturi de surse temporare a) comerciale	401	Furnizori	P
			404	Furnizori de imobilizări	P
			403	Efecte de plată	P
			408	Furnizori-facturi nesosite	P
		b) salariile, fiscale şi sociale	421	Personal-remuneraţii datorate	P
			423	Personal-ajutoare materiale şi protecţie socială	P
			424	Participarea salariaţiilor de profit	P
			427	Reţineri de remuneraţii datorate terţilor	P
			431	Asigurări sociale	P
			437	Ajutor de şomaj	P
			441	Impozit pe profit	Bif
			442	Taxa pe valoarea adăugată	Bif
			444	Impozitul pe salarii	P
			446	Alte impozite şi taxe	Bif
			447	Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate	P
		c) alte surse străine	457	Dividente de plată	P
			462	Creditori diverşi	P
3.Conturi de procese economice	3.1.Conturi de cheltuieli	3.1.1.Conturi de cheltuieli de exploatare	600	Cheltuieli cu materii prime	A
			601	Cheltuieli cu materiale consumabile	A
			602	Cheltuieli cu obiectele de inventar	A
			603	Cheltuieli privind baracamentele şi amenajările provizorii	A
			604	Cheltuieli cu materiale nestocabile	A
			605	Cheltuieli cu energia şi apa	A
			606	Cheltuieli cu animalele şi păsările	A
			607	Cheltuieli privind mărfurile	A

			608	Cheltuieli privind ambalajele	A
			611	Cheltuieli cu întreţinerile şi reparaţiile	A
			612	Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	A
			613	Cheltuieli cu primele de asigurare	A
			614	Cheltuieli cu studiile şi cercetările	A
			621	Cheltuieli cu colaboratorii	A
			622	Cheltuieli cu comisioanele şi onorariile	A
			623	Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate	A
			624	Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal	A
			625	Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări	A
			627	Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate	A
			628	Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terţi	A
			631	Cheltuieli cu impozitul pe salariu	A
			635	Chetuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte	A
			641	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	A
			645	Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	A
			658	Alte cheltuieli de exploatare	A
		3.1.2.Conturi de cheltuieli financiare	663	Pierderi din creanţe legate de participaţie	A
			664	Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate	A
			665	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	A
			666	Cheltuieli privind dobânzile	A
			667	Cheltuieli privind sconturile acordate	A
			668	Alte clieltuieli financiare	A

		3.1.3.Conturi de cheltuieli excepţionale	671 672	Cheltuieli privind operaţiunile de gestiune Cheltuieli privind operaţiunile de capital	A A
		3.1.4.Conturi de cheltuieli cu amortizările şi provizioanele	681 686 687	Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele Cheltuieli financiare privind amortizările şi provizioanele Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele	A A A
		3.1.5. Conturi de cheltuieli cu impozitul pe profit	691	Cheltuieli cu impozitul pe profit	A
		3.1.6. Conturi de cheltuieli de gestiune	901 902 903 921 922 923 924 925 935 936	Decontări interne privind cheltuielile Decontări interne privind producţia Decontări interne privind diferenţele de preţ Cheltuielile actvităţii de bază Cheltuielile activităţilor auxiliare Cheltuielile comune secţiei Cheltuielile generale de administraţie Cheltuieli de desfacere Costul producţiei obţinute Costul producţiei în curs de execuţie	Bif Bif A A A A A A A A
	3.2.Conturi de venituri	3.2.1.Conturi de venituri din exploatare	701 702 703 704 707	Venituri din vânzarea produselor finite Venituri din vânzarea semifabricatelor Venituri din vânzarea produselor reziduale Venituri din lucrări executate şi servicii prestate Venituri din vânzarea mărfurilor	P P P P P

			708	Venituri din activităţi diverse	P
			711	Venituri din producţia stocată	P
			738	Alte venituri din exploatare	P
			741	Venituri din subvenţii de exploatare	P
		3.2.2.Conturi de venituri financiare	761	Venituri din participaţii	P
			764	Venituri din titluri de plasament	P
			765	Venituri din diferenţe de curs valutar	P
			766	Venituri din dobânzi	P
			767	Venituri din sconturi obţinute	P
			768	Alte venituri	P
		3.2.3. Conturi de venituri excepţionale	771	Venituri excepţionale din operaţiuni de gestiune	P
			772	Venituri din operaţiile de capital	P
		3.2.4. Conturi de venituri din provizioane	781	Venituri din provizioanele privind activitatea de exploatare	P
			786	Venituri financiare din provizioane	P
			787	Venituri excepţionale din provizioane	P
	3.3.Conturi de rezultate		121	Profit şi piedere	Bif
			129	Repartizarea profitului	A
4. Conturi în afara bilanţului			801	Angajamente acordate	
			802	Angajamente primite	
			803	Alte conturi în afara bilanţului	

5.8. PLANUL DE CONTURI GENERAL, PLANURILE DE CONTURI SI INSTRUCŢIUNILE DE APLICARE A ACESTORA

Planul de conturi general este un tablou al tuturor conturilor folosite de către un sector de activitate al economiei naţionale.

Acesta are la bază schema de clasificare a conturilor în funcţie de conţinutul lor economic, care cuprinde următoarele clase:

Clasa 1 – Conturi de capitaluri.
2 – Conturi de active imobilizate.
3 – Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie.
4 – Conturi de terţi.
5 – Conturi de trezorerie.
6 – Conturi de cheltuieli.
7 – Conturi de venituri.
8 – Conturi speciale.
9 – Conturi de gestiune.

Corespunzător celor trei sectoare de activitate ale economiei naţionale: sectorul economic, sectorul instituţiilor publice (de stat) şi sectorul financiar bancar, acesta se va diviza în trei cadre (subcadre) generale ale planurilor de conturi. Fiecare dintre aceste cadre generale reunesc şi coordonează toate planurile de conturi ale ramurilor de activitate din sectoarele respective. Astfel cadrul general al planurilor de conturi pentru sectorul economic asigură coordonarea a 18 planuri de conturi ale celor 18 ramuri de activitate economică: industria, agricultura, construcţii, comerţ etc.

În interiorul cadrelor generale ale planurilor de conturi, conturile sunt identificate prin denumirea lor şi prin codul corespunzător, şi sunt încadrate într-o clasă, grupă şi subgrupă de conturi.

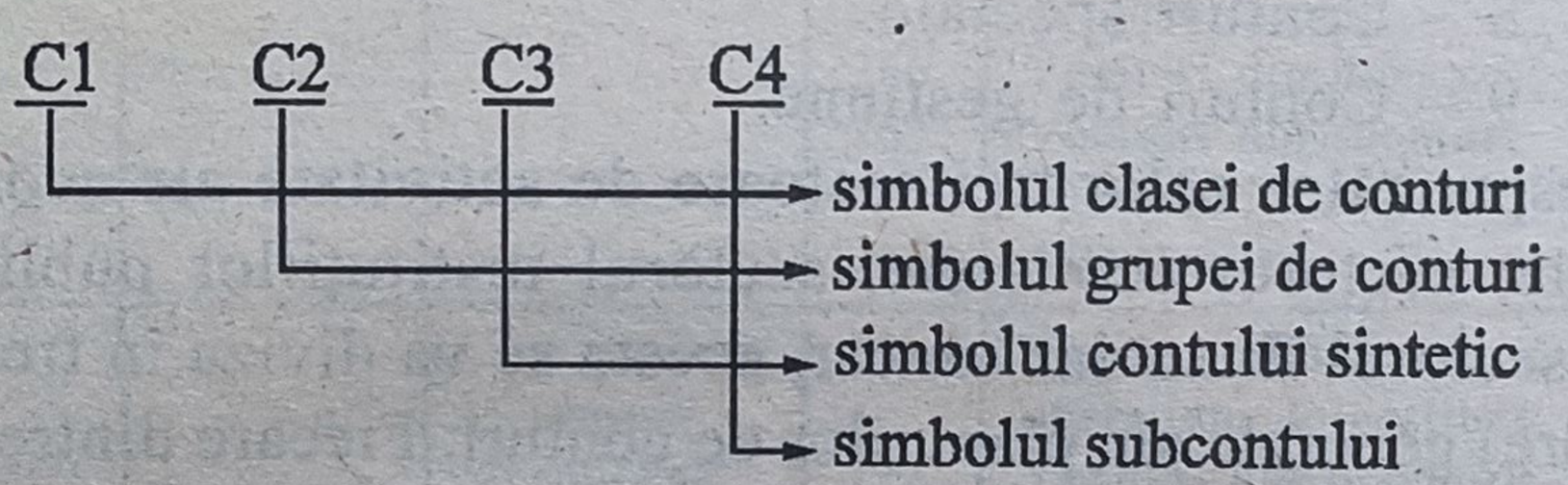
Codificarea sau simbolizarea cifrică a conturilor s-a făcut după metoda sistemului zecimal, potrivit căruia conturile folosite într-un sector de activitate ale economiei naţionale se împart în 10 clase, fiecare clasă poate cuprinde maximum 10 grupe de conturi; fiecare grupă poate cuprinde 10 conturi sintetice de gradul I, fiecare cont sintetic de gradul I se poate desfăşura pe 10 conturi sintetice de gradul II sau subconturi, fiecare cont sintetic de gradul II (subcont) se poate desfăşura pe 10 conturi de gradul III, şi aşa mai departe, în funcţie de nevoile de detaliere a informaţiilor furnizate de conturi.

Clasele de conturi sunt simbolizate cu o cifră de la 1 la 9, clasa 0 (zero) nefiind utilizată.

Grupele de conturi din cadrul fiecărei clase sunt simbolizate cu două cifre: prima reprezentând simbolul clasei și a doua simbolul grupei. .

Conturile sintetice sunt simbolizate cu trei cifre, primele două cifre reprezentând simbolul grupei și a teia cifră reprezentând simbolul contului sintetic de gradul I.

Subconturile sunt simbolizate cu patru cifre, primele trei cifre reprezentând simbolul contului sintetic, iar a patra cifră reprezentând simbolul subcontului.



De exemplu: clasa conturilor de imobilizări a primit simbolul 2. Grupa a doua din clasa 2 a primit simbolul 1, numită imobilizări corporale, al doilea cont sintetic a primit simbolul 2, numit mijloace fixe. Primul subcont (cont sintetic de gradul doi) a primit simbolul 1, numit clădiri. Astfel, identificare contului sintetic de gradul doi, „Clădiri" se va face prin următorul cod și următoarea denumire:

2121 „Clădiri"

Planul de conturi este un tablou al tuturor conturilor folosite într-o ramură de activitate în care conturile sunt identificate ca și în cadrul general, tot printr-un cod și denumire și sunt încadrate în clase și grupe de conturi specifice ramurei respective.

Pentru fiecare plan de conturi există **instrucțiuni de aplicare** a conturilor, prin care se reprezintă simbolul contului, funcția contabilă posibilă pentru fiecare cont, precum și modul de desfășurare a acestora în subconturi (analitice) pe feluri de elemente evidențiare.

Pe baza instrucțiunilor respective se asigură înregistrarea uniformă a fiecărui tip de operație economică, la toate unitățile de același tip și organizarea unitară a contabilității curente.

CAPITOLUL VI

ANALIZA SI FUNCTIONAREA CONTURILOR

6.1. CONTURILE DE CAPITALURI

6.1.1.Conținutul și structura capitalului propriu

Capitalul propriu reprezintă sursa proprie permanentă a activelor de patrimoniu.

Capitalul propriu este partea de capital pusă la dispoziția întreprinderii de către proprietari: întreprinzători individuali, asociați sau acționari și aparține de drept proprietarilor, deci, nu este exigibil (rambursabil). Capitalul propriu este completat de **capitalul străin** care provine de la terți și care este rambursabil, adică devine exigibil la un anumit termen, care poate fi termen lung sau termen scurt. Capitalul propriu împreună cu capitalul exigibil pe termen lung formează **capitalul permanent** al întreprinderii.

În capitalul propriu se mai cuprind și unele resurse neexigibile, create de întreprindere pe parcurs, din rezultatele obținute, cum sunt: primele legate de capital, rezervele, rezultatul reportat, subvențiile, profitul nerepartizat și provizioanele.

Pentru constituirea și formarea capitalului unei societăți comerciale sunt necesare mijloace materiale și bănești care sunt aduse de către asociați și acționari sub formă de aport la societate. Aportul este valoarea pe care aceștia se angajează s-o aducă la societate. **Aportul** la societate poate fi de două feluri: **în natură**, sub forma diferitelor categorii de bunuri de natura imobilizărilor și activelor circulante materiale și **în bani,** în numerar sau în cont la bancă, conform statutului și contractului de societate.

Persoanele care se angajează să contribuie la constituirea unei societăți comerciale și să cumpere acțiunile acesteia se numesc **acționari.**

Acțiunile sunt acte (hârtii) de valoare care dau dreptul altor persoane fizice sau juridice de a participa la formarea capitalului unei societăți. Cumpărătorul acțiunilor, respectiv posesorul acestora devine coproprietar al întreprinderii respective, acțiunile pe care le posedă constituie **titluri de proprietate.** Proprietarii acțiunilor primesc anual o cotă-parte din profitul societății sub formă de dividend, nivelul acestuia nefiind stabilit anticipat, ci numai după încheierea exercițiului financiar în funcție de profitul obținut de societate și repartizat în acest scop. Incasarea dividentelor de către posesorii de acțiuni se face pe baza **cupoanelor de dividend** care sunt atașate acțiunilor.

Acțiunile ca titluri de valoare care reprezintă fracțiuni din capitalul unei societăți, sunt stabilite la valori egale, suma respectivă poartă denumirea de **valoare nominală** a acțiunilor. După emisiunea lor, acțiunile pot fi vândute-cumpărate, astfel putând avea două feluri de operațiuni economice: operațiuni de plasament și oparațiuni de speculații.

Operațiunile de plasament au loc atunci când proprietarul având o sumă de bani disponibilă, o investește, o plasează în acțiuni pe care le păstrează o perioadă mai mare de timp în scopul obținerii anual a unui avantaj material sub formă de dividend. **Operațiunile de speculații** au loc atunci când deținătorul unei sume de bani cumpără acțiuni pentru a le vinde cu scopul de a obține un avantaj imediat din diferența între prețul de vânzare și cel de cumpărare. Vânzarea-cumpărarea acțiunilor se face prin intermediul unei instituții specializate – bursa de valori.

În afară de valoarea nominală, acțiunile au și o valoare reală. **Valoarea reală** a acțiunilor este valoarea care se stabilește pe piața hârtiilor de valoare în funcție de cerere și ofertă, și care poate fi mai mare sau mai mică decât valoarea nominală. Astfel, suma care se încasează în plus peste valoarea nominală se numește

primă de emisiune, iar suma care nu se poate încasa din valoarea nominală (diferența în minus), se numește **diferență de emisiune**.

Cu ocazia înființării unei societăți comerciale au loc o serie de operații economice, cum sunt: efectuarea cheltuielilor de constituire, subscrierea capitalului și vărsarea capitalului.

Subscrierea capitalului este operația prin care subscriptorul declară și semnează pentru suma de bani și valoarea bunurilor cu care se angajează să participe la constituirea societății comerciale. O societate se poate constitui numai dacă întregul ei capital a fost subscris. Aportul în natură trebuie adus integral la constituirea societății, iar cel în bani poate fi adus parțial la constituire și în mai multe tranșe ulterioare, fără a depăși cinci ani.

Vărsarea capitalului este operația de punere la dispoziția societății a aporturilor în bani și în natură, subscrise.

6.1.1.2. Contabilitatea operațiilor economice privind formarea capitalului propriu

Pentru evidențierea acțiunilor subscrise și a aportului în bani și în natură, precum și a altor operații economice legate de formarea capitalului se utilizează conturile: 456 „Decontări cu asociații privind capitalul", 101 „Capitalul social" și conturile de avere (mijloace materiale și bănești).

Contul **456 „Decontări cu asociații privind capitalul"** este cont de creanțe, cu funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă: capitalul subscris de acționari și asociați, în bani și în natură; valoarea primelor legate de capital; sumele plătite asociaților cu ocazia retragerii capitalului. **Creditul** acestui cont reflectă aporturile în bani și în natură aduse la societate, precum și capitalul social retras de către acționari sau asociați. **Soldul** debitor reflectă aportul subscris la constituirea capitalului, dar nevărsat încă.

Contul **101 „Capital social"** este utilizat pentru evidențierea capitalului social subscris și vărsat, în natură și în bani de către acționarii sau asociații societății, precum și majorările și reducerile

capitalului societății. Este cont de surse proprii permanente și îndeplinește funcția contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă: capitalul social subscris de acționari sau asociați, în bani și/sau în natură; rezervele destinate creșterii capitalului social; profitul realizat în exercițiul anterior destinat creșterii capitalului; primele legate de capital, încorporate în capitalul social. **Debitul** acestui cont, reflectă: capitalul retras de către acționari sau asociați; pierderile realizate în exercițiile precedente care diminuează capitalul social; valoarea acțiunilor proprii anulate. prezintă **sold creditor** care reflectă capitalul social subscris, vărsat și nevărsat.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale subscrise, vărsate și nevărsate.

Contul sintetic 101 „Capital social" se desfășoară pe două subconturi astfel:

1011 „Capital subscris nevărsat"

1012 „Capital subscris vărsat"

Exemple de utilizare a conturilor menționate:

1. Pentru formarea capitalului unei societăți noi în sumă de 5.000.000 lei, un număr de 100 persoane subscriu să cumpere cele 1.000 acțiuni emise, cu valoarea nominală de 5.000 lei.

Operația de subscriere a capitalului social produce o creștere a dreptului de creanță a întreprinderii asupra subscriptorilor și concomitent cu aceasta, o creștere a capitalului subscris, dar nevărsat. Deci, o creștere de activ și o creștere de pasiv. Creșterea de activ se reflectă în debitul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul", iar creșterea de pasiv în creditul contului 1011 „Capital subscris nevărsat". Formula contabilă va fi următoarea:

456 „Decontări cu asociații privind capitalul"	=	1011 „Capital subscris nevărsat"	5.000.000 lei

Capitalul subscris de 5.000.000 lei este format din valoarea a 400 de acțiuni pentru aport în natură și valoarea a 600 de acțiuni pentru aport în bani. Aportul în natură constă în următoarele bunuri

economice: o clădire apreciată la valoarea de 1.000.000 lei; teren evaluat la 400.000 lei; 1 autocamion evaluat la 600.000 lei.

Pentru calcularea numărului de acțiuni ce trebuie atribuite pentru aporturile în natură se împarte valoarea aporturilor la valoarea nominală a unei acțiuni, astfel:

– 1 clădire	1.000.000lei:5.000lei/acțiune=200 acțiuni
– terenul	400.000lei:5.000lei/acțiune= 80 acțiuni
– 1autocamion	600.000lei:5.000lei/acțiune=120 acțiuni
TOTAL	2.000.000lei:5.000lei/acțiune=400 acțiuni

2. Se înregistrează aducerea aporturilor în natură la societate. Această operație produce, pe de o parte creșterea elementelor de imobilizări corporale: clădiri, terenuri, mijloace de transport, iar pe de altă parte micșorarea dreptului de creanță asupra subscriptorilor. Deci, creșterea a trei elemente de activ și scăderea unui element tot de activ. Creșterile de activ se vor înregistra în debitul conturilor: „Clădiri", „Terenuri", „Mijloace de transport", iar scăderea de activ se va înregistra în creditul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul". Formula contabilă a acestei operații este următoarea:

%		=	456	"Decontări cu asociații	2.000.000 lei
2121	"Clădiri"			privind capitalul"	1.000.000 lei
211	„Terenuri"				400.000 lei
2125	"Mijloace de transport"				600.000 lei

3. Se înregistrează trecerea capitalului din categoria „capital subscris nevărsat" la categoria „capital subscris vărsat".

Această operație economică produce o diminuare în pasiv la elementul capital subscris nevărsat și concomitent și cu aceeași sumă, o majorare tot în pasiv, la elementul capital subscris vărsat. Diminuarea de pasiv se va reflecta în debitul contului „Capital subscris nevărsat", iar majorarea de pasiv se va reflecta în creditul contului „Capital subscris vărsat". Formula contabilă va fi deci:

1011	„Capital subscris nevărsat"	=	1012	„Capital subscris vărsat"	2.000.000 lei

4. Se fac vărsămintele ce reprezintă contravaloarea celor 600 acțiuni pentru aport de bani.

Această operație economică produce, pe de o parte creșterea numerarului din casieria întreprinderii, iar pe de altă parte, micșorarea dreptului de creanță asupra subscriptorilor, deci, o creștere de activ și o micșorare tot de activ. Creșterea de activ se va reflecta în debitul contului „Casa", iar micșorarea de activ în creditul contului „Decontări cu asociații privind capitalul". Această operație economică se va reflecta în conturi prin următoarea formulă:

531	„Casa"	=	456	„decontări cu asociații privind capitalul	3.000.000 lei

5. Se înregistrează trecerea capitalului din categoria „capital subscris nevărsat" în categoria „capital subscris vărsat". Operația economică produce, pe de o parte diminuarea capitalului subscris nevărsat-elementul de pasiv, și pe de altă parte, majorarea capitalului subscris vărsat-element tot de pasiv. Diminuarea de pasiv se va reflecta în debitul contului „Capital subscris nevărsat", iar majorarea de pasiv se va reflecta în creditul contului „Capital subscris vărsat". Deci, formula contabilă este:

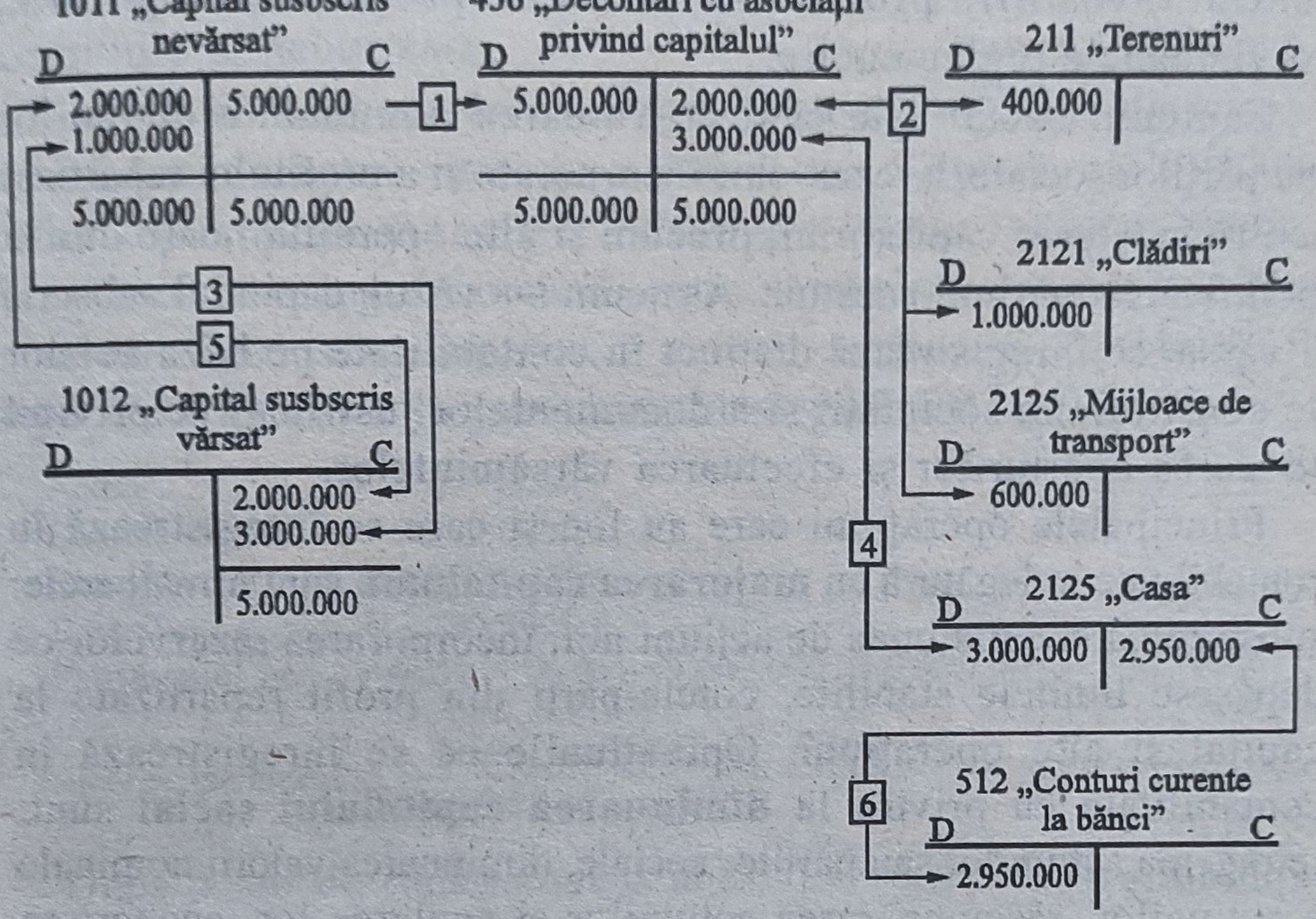
1011	„capital subscris nevărsat"	=	1012	„capital subscris vărsat"	3.000.000 lei

6. Se depune la bancă suma de 2.950.000 lei.

Această operație economică produce o micșorare a numerarului existent în casieria întreprinderii, element de activ și o majorare a disponibilului existent în contul curent de la o bancă, element de activ. Micșorarea de activ se va reflecta în creditul contului de activ „Casa", iar majorarea de activ se va reflecta în debitul contului „Conturi curente la bănci". Formula contabilă va fi următoarea:

512	„Conturi curente la bănci"	=	531	„Casa"	3.000.000 lei

Schematic înregistrările sistematice privind constituirea societății comerciale și formarea capitalului acesteia se prezintă astfel:



Bilanț de constituire
întocmit la 1 martie 1994

ACTIV		PASIV	
Mijloace economice	SUME	Surse de finanțare	SUME
– Terenuri	400.000	– Capital subscris vărsat	5.000.000
– Clădiri	1.000.000		
– Mijloace de transport	600.000		
– Conturi curente la bănci	2.950.000		
– Casa	50.000		
TOTAL	5.000.000	TOTAL	5.000.000

6.1.1.3 Contabilitatea operațiilor de capital

Capitalul propriu este format din totalitatea capitalurilor individuale sau asociative care se înscriu în pasivul bilanțului și cuprind mai multe elemente, cum sunt: primele legate de capital, diferențele din reevaluare, rezervele, fondurile proprii, subvențiile

pentru investiţii, profiturile din anii precedenţi reportate, provizioanele reglementare.

Capitalul social este egal cu valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale, a rezervelor încorporate şi a profitului repartizat pentru creşterea capitalului, precum şi alte operaţiuni care duc la modificarea mărimii acestuia. Aşa cum s-a văzut, capitalul subscris şi vărsat se înregistrează distinct în contabilitate pe baza actelor de constituire a societăţii şi a documentelor justificative privind aducerea aporturilor şi efectuarea vărsămintelor.

Principalele operaţiuni care au loc şi care se înregistrează în contabilitate în legătură cu **majorarea capitalului,** sunt următoarele: subscrierea şi emisiunea de acţiuni noi, încorporarea rezervelor ce depăşesc limitele stabilite, cotele-părţi din profit repartizate la capital şi alte operaţiuni. Operaţiunile ce se înregistrează în contabilitate cu privire la **diminuarea capitalului social** sunt: retragerea acţiunilor sau părţilor sociale, diminuarea valorii nominale a acţiunilor, răscumpărarea acţiunilor şi anularea lor, acoperirea unor pierderi din anii precedenţi, precum şi alte operaţiuni.

Pentru reflectarea contabilă a acestor operaţiuni, în afara conturilor 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul" şi 101 „Capital social", mai sunt utilizate următoarele conturi sintetice: 104 „Prime legate de capital", 105 „Diferenţe din reevaluare", 106 „Rezerve", 107 Rezultatul reportat", 111 „Fondul de dezvoltare", 112 „Fondul de participare la profit", 131 „Subvenţii pentru investiţii", 141 „Provizioane reglementate", 151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli".

Contul **104 „Prime legate de capital"** este utilizat pentru evidenţierea primelor de emisiune, de aport şi de fuziune. Acestea reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune şi valoarea nominală a acţiunilor şi părţilor sociale. Contul 104 „Prime legate de capital" are funcţie contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă primele stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii şi aportului la capital. **Debitul** acestui cont reflectă primele legate de capital încorporate în capitalul social, precum şi pe cele

transferate la rezerve. Soldul este creditor și reflectă primele constituite și neutilizate.

Una din căile de majorare a capitalului societăților comerciale este și aceea de emisiune de acțiuni noi. Prețul de emisiune al noilor acțiuni poate fi superior valorii nominale a vechilor acțiuni. Acest lucru este justificat când patrimoniul net conferă acțiunilor o valoare intrinsecă superioară valorii nominale. De exemplu, după cinci ani situația patrimonială se prezintă astfel:

Active ..... = 9.000.000lei
Capital social ..... = 5.000.000lei
Rezerve ..... = 1.000.000lei
Datorii ..... = 3.000.000lei
Patrimoniul net =Activ – Datorii=9.000.000 – 6.000.000= 3.000.000lei

$$\text{Valoarea intrinsecă} = \frac{\text{Patrimoniul net}}{\text{Numărul de acțiuni}} = \frac{6.000.000}{1.000} = 6.000\text{lei/acțiune}$$

După 5 ani de funcționare a societății valoarea intrinsecă a unei acțiuni este de 6.000lei, față de 5.000lei, deci cu 1.000lei pentru valoarea nominală.

Noile acțiuni vor fi subscrise la prețul de 6.000lei deci, cu o primă de emisiune de 1.000lei (adică diferența dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală).

Exemple:

7. Se înregistrează majorarea capitalului societății cu 3.000.000lei, prin subscrierea a 600 de acțiuni noi la prețul de 6.000lei pe acțiune, deci cu o primă de emisiune de 1.000lei pe acțiune.

– creșterea de capital 600 acțiuni×5.000 lei = 3.000.000 lei
– prima de emisiune 600 (6.000 – 5.000) = 600.000 lei

Această operație economică de subscriere a unor acțiuni noi cu primă de emisiune, determină o creștere la elementul de activ „Decontări cu asociații privind capitalul", și o majorare a capitalului cu valoarea nominală a noilor acțiuni la elementul de pasiv „Capital subscris nevărsat" precum și o altă majorare tot în pasiv, la elementul „Prime de emisiune". Conturile în care se va înregistra

operația economică sunt: „Decontări cu asociații privind capitalul", care fiind cont de activ se va debita cu creșterea de activ, „Capital subscris nevărsat", cont de pasiv care se va credita cu majorarea capitalului în sumă de 3.000.000lei, și „Prime legate de capital", cont de pasiv care, de asemenea, se va credita cu majorarea primelor de emisiune. Formula contabilă va fi următoarea:

456	„Decontări cu asociații privind capitalul"	=	%	–	3.600.000 lei
			1011	„Capital subscris nevărsat"	3.000.000 lei
			104	„Prime legate de capital"	600.000 lei

8. Se înregistrează încasarea contravalorii acțiunilor subscrise.

Această operație produce o scădere la elementul de activ „Decontări cu asociații privind capitalul", ceea ce semnifică micșorarea dreptului de creanță asupra subscripțiilor, și concomitent produce o creștere la elementul de activ „Casa", ceea ce semnifică majorarea numerarului existent în caseria întreprinderii. Contul „Decontări cu asociații privind capitalul" fiind cont de activ și având de înregistrat o scădere se va credita, iar contul „Casa" fiind cont de activ și înregistrând o creștere, se va debita.

Deci, formula contabilă este următoarea:

531	„Casa"	=	456	„Decontări cu asociații privind capitalul"	3.600.000 lei

9. Concomitent cu efectuarea vărsămintelor se înregistrează trecerea capitalului din categoria „capital subscris nevărsat" la categoria „capital subscris vărsat".

Această operație economică determină o modificare în sensul scăderii la elementul de pasiv „Capital subscris nevărsat" și concomitent și cu aceeași sumă o majorare tot în pasiv la elementul „Capital subscris vărsat". Formula contabilă este deci:

1011	„Capital subscris nevărsat"	=	1012	„Capital subscris vărsat"	3.000.000 lei

Bilanțul contabil întocmit după emisiunea de noi acțiuni se prezintă astfel:

Tabelul nr. 6.2

BILANT
întocmit după emisiunea de acțiuni noi

ACTIV	SÙME	PASIV	SUME
– Active vechi	9.000.000	– Capital vechi	5.000.000
– Active noi	3.600.000	– Capital nou	3.000.000
		– Prime legate de capital	600.000
		– Rezerve	1.000.000
		– Datorii	3.000.000
TOTAL	12.600.000	TOTAL	12.600.000

Calculând valoarea intrinsecă a acțiunilor, se constată că aceasta a rămas neschimbată.

$$\text{Valoarea intrinsecă} = \frac{12.600.000 - 3.000.000}{1.600} = 6.000\text{lei/acțiune}$$

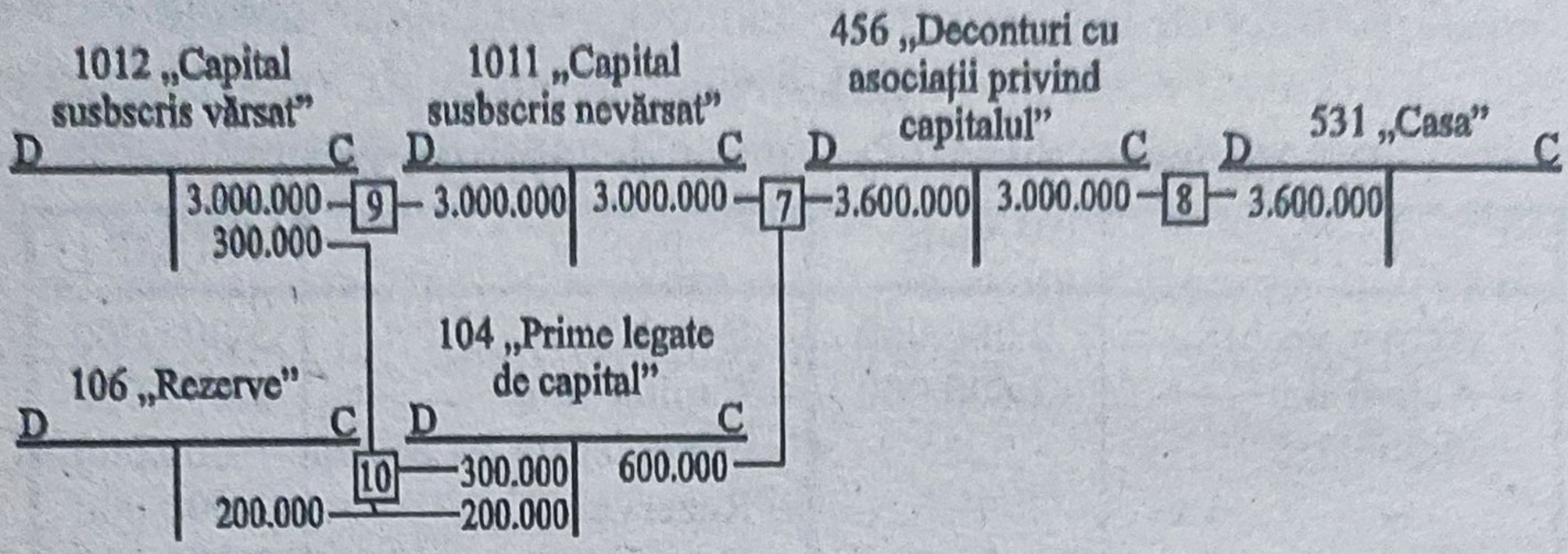
Primele de emisiune sunt folosite pentru acoperirea cheltuielilor făcute cu emisiunea de acțiuni și pentru majorarea capitalului și rezervelor. De exemplu:

10. Din primele constituite sunt utilizate 300.000lei pentru majorarea capitalului și 200.000lei pentru majorarea rezervelor.

Această operație economică produce o micșorare la elementul de pasiv „Prime legate de capital", și totodată, majorarea a două elemente de pasiv: „Capital subscris vărsat" și „Rezerve". Micșorarea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Prime legate de capital", iar creșterile de pasiv se vor înregistra în creditul conturilor „Capital subscris vărsat" și „Rezerve". Formula contabilă este următoarea:

104„Prime legate de capital	=	%		500.000 lei
		101	„Capital subscris vărsat"	300.000 lei
		106	„Rezerve"	200.000 lei

Schematic, înregistrările privind contabilitatea majorării capitalului prin emisiunea de noi acțiuni cu primă și de utilizare a primelor constituite se prezintă astfel:



Contul **105 „Diferențe din reevaluare"** este utilizat pentru evidențierea diferențelor din reevaluarea elementelor de activ și de pasiv, potrivit normelor legale. Acestea se determină ca diferență între valoarea de utilitate și valoarea de intrare în patrimoniu (contabilă). De menționat că, numai diferențele mai mari se evidențiază în acest cont, iar utilizarea acestora se face în scopul majorării capitalului și/sau a rezervelor.

Exemple de utilizare a acestui cont:

11. Se înregistrează diferența pozitivă în sumă de 1.250.000lei rezultată în urma reevaluării unui teren.

Operația produce o creștere la elementul de activ „Terenuri " și concomitent și cu aceeași sumă o creștere la elementul de pasiv „Diferențe din reevaluare". Conturile corespondente sunt: „Terenuri", care fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere, se va debita, și contul „Diferențe din reevaluare", care fiind cont de pasiv și având de înregistrat o creștere, se va credita. Deci, formula contabilă este următoarea:

211	„Terenuri"	=	105	„Diferențe de reevaluare"	1.250.000 lei

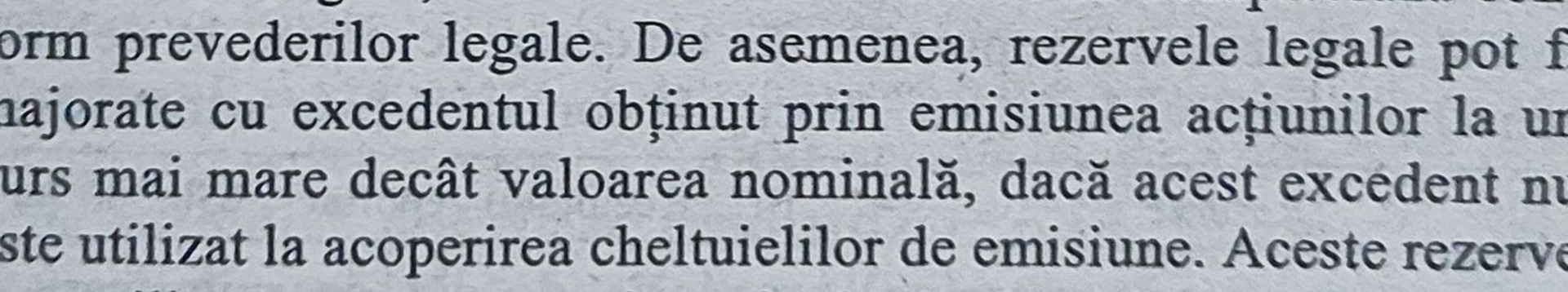
12. Se hotărăște utilizarea diferențelor din reevaluare, astfel: 1.000.000lei pentru majorarea capitalului și 250.000lei majorarea rezervelor.

Operația produce o diminuare la elementul pasiv „Diferențe din reevaluare" și o majorare la elementele de pasiv: „Capital social" și „Rezerve". Conturile în care se va înregistra operația economică

sunt: „Diferențe din reevaluare” care se va debita cu scăderile de pasiv, și conturile „Capital social”și „Rezerve” care se vor credita cu creșterile de pasiv. Formula contabilă este următoarea:

105	„Diferențe din reevaluare”	=	%		1.250.000 lei
			101	„Capital social”	1.000.000 lei
			106	„Rezerve”	250.000 lei

Schematic, înregistrările privind contabilitatea constituirii și utilizării diferențelor din reevaluare se prezintă, astfel:



Contul **106 „Rezerve”** este utilizat pentru evidențierea rezervelor constituite și repartizate pe destinațiile date acestora.

Rezervele sunt surse create în cadrul întreprinderii în scopul conservării și majorării capitalului.

Se pot constitui următoarele categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare și rezerve facultative.

Rezervele legale se constituie anual în conformitate cu prevederile legale, iar în caz de diminuare se completează conform prevederilor legale. De asemenea, rezervele legale pot fi majorate cu excedentul obținut prin emisiunea acțiunilor la un curs mai mare decât valoarea nominală, dacă acest excedent nu este utilizat la acoperirea cheltuielilor de emisiune. Aceste rezerve sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor înregistrate în exercițiul financiar. Nu sunt utilizate în scopul majorării capitalului.

Rezevele statutare se constituie anual din profitul net obținut conform prevederilor din statutul societății, și sunt utilizate, în special, pentru a fi încorporate în capital.

Rezervele facultative sunt alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut și se constituie facultativ din profitul net obținut.

Acestea sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor, creșterea capitalului sau în alte scopuri, în conformitate cu hotărârilor adunărilor generale ale acționarilor sau asociaților.

Contul 106 „Rezerve" are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă rezervele constituite. **Debitul** acestui cont reflectă rezervele utilizate. **Soldul creditor** reflectă rezervele constituite și neutilizate.

Exemple de utilizare a contului de rezerve:

13. Se constituie o rezervă din profitul obținut în sumă de 1.000.000lei.

Această operație economică produce o majorare la elementul de activ „Repartizarea profitului" și concomitent o majorare la elementul de pasiv „Rezerve". Majorarea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Repartizarea profitului", iar majorarea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Rezerve". Deci, formula contabilă este:

129„Repartizarea profitului"	=	106 „Rezerve"	1.000.000 lei

14. Se acoperă piederea reportată din exercițiul precedent de 850.000lei din rezerva constituită.

Operația produce o scădere la elementul de activ „Rezultatul reportat" (pierdere) și concomitent, o scădere la elementul de pasiv „Rezerve". Scăderea de activ se va reflecta în creditul contului „Rezultatul reportat", iar scăderea de pasiv, în debitul contului de pasiv „Rezerve". Formula contabilă este următoarea:

106 „Rezerve"	=	107 „Rezultatul reportat"	850.000 lei

S-au menționat anterior și o serie de căi de micșorare a capitalului unei societăți. In continuare se prezintă un asemenea exemplu:

15. Se răscumpără un număr de 100 acțiuni cu valoarea nominală de 5.000lei.

Această operație va produce o modificare în sensul creșterii la elementul de activ „Acțiuni proprii" și concomitent o modificare

în sensul scăderii la elementul de activ „Casa". Creşterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Acţiuni proprii", iar scăderea de activ se va înregistra în creditul contului de activ „Casa". Formula contabilă este următoarea:

502	„Acţiuni proprii"	=	531	„Casa"	500.000 lei

16. Se înregistrează anularea celor 100 acţiuni răscumpărate.

Operaţia menţionată va produce o modificare în sensul scăderii la elementul de activ „Acţiuni proprii" şi concomitent o scădere la elementul de pasiv „Capital social". Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt „Acţiuni proprii" şi „Capital social". Contul „Acţiuni proprii" fiind cont de activ, şi având de înregistrat o scădere de activ se va înregistra în credit, iar contul „Capital social" fiind cont de pasiv şi având de înregistrat o scădere de pasiv, acesta se va înregistra în debit. Formula contabilă este, deci:

101	„Capital social"	=	502	„Acţiuni proprii"	500.000 lei

Contul **107 „Rezultatul reportat"** este utilizat pentru evidenţierea rezultatului exerciţiului precedent a cărui repartizare a fost amânată de adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor. Rezultatul nerepartizat poate fi pierdere sau profit, iar contul menţionat are funcţie contabilă de cont bifuncţional. **Debitul** acestui cont reflectă pierderea realizată în exerciţiul precedent care nu a fost repartizată (acoperită), precum şi profitul realizat în exerciţiul precedent repartizat pentru creşterea capitalului sau constituirea rezervelor. **Creditul** acestui cont refelectă profitul din exerciţiul precedent nerepartizat, piederea raportată din exerciţiul anterior, acoperită din profitul perioadei curente, precum şi pierderea realizată în exerciţiile anterioare care se acoperă din capitalul social. **Soldul debitor** reflectă pierderea nerepartizată, iar **soldul creditor** reflectă profitul nerepartizat.

Exemple de utilizare a acestui cont:

17. Se înregistrează pierderea din anul precedent de 700.000lei raortată anului curent.

Această operație produce o diminuare la elementul de activ „Profit și pierdere" (sold debitor) și o majorare la elementul de activ „Rezultatul reportat" (sold debitor).

Tinând seama de regulile de funcționare a conturilor de activ, creșterea de activ se va înregistra în debitul contului „Rezultatul reportat", iar diminuarea de activ se va înregistra în creditul contului „Profit și pierdere". Formula contabilă este următoarea.

107 „Rezultatul reportat"	=	121 „Profit și pierdere"	700.000 lei

18. Pentru acoperirea pierderii reportată din anul precedent adunarea generală hotărăște utilizarea rezervei existente (constituită în acest scop) de 150.000lei și diminuarea capitalului social cu 550.000lei.

Această operație economică are ca efect reducerea piederii reportate din anul precedent, element de activ, și concomitent diminuarea elementelor de pasiv „Rezerve" și „Capital social". Diminuarea de activ se va înregistra în creditul contului „Rezultatul reportat", iar diminuările de pasiv se vor înregistra în debitul conturilor de pasiv „Rezerve" și „Capitalul social".

Înregistrarea contabilă necesită următoarea formulă contabilă:

	%	=	107 „Rezultatul reportat"	700.000 lei
106	„Rezerve"			150.000 lei
101	„Capital social"			550.000 lei

19. Se înregistrează profitul obținut în exercițiul precedent și nerepartizat, reportat anului curent, în sumă de 900.000 lei.

Operația produce o diminuare a unui element de pasiv „Profit și pierdere" (sold creditor) și o majorare a unui element de pasiv „Rezultatul reportat" (sold creditor). Diminuarea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Profit și pierdere", iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Rezultatul reportat". Formula contabilă va fi următoarea:

121 „Profit și pierdere"	=	107 „Rezultatul reportat"	900.000 lei

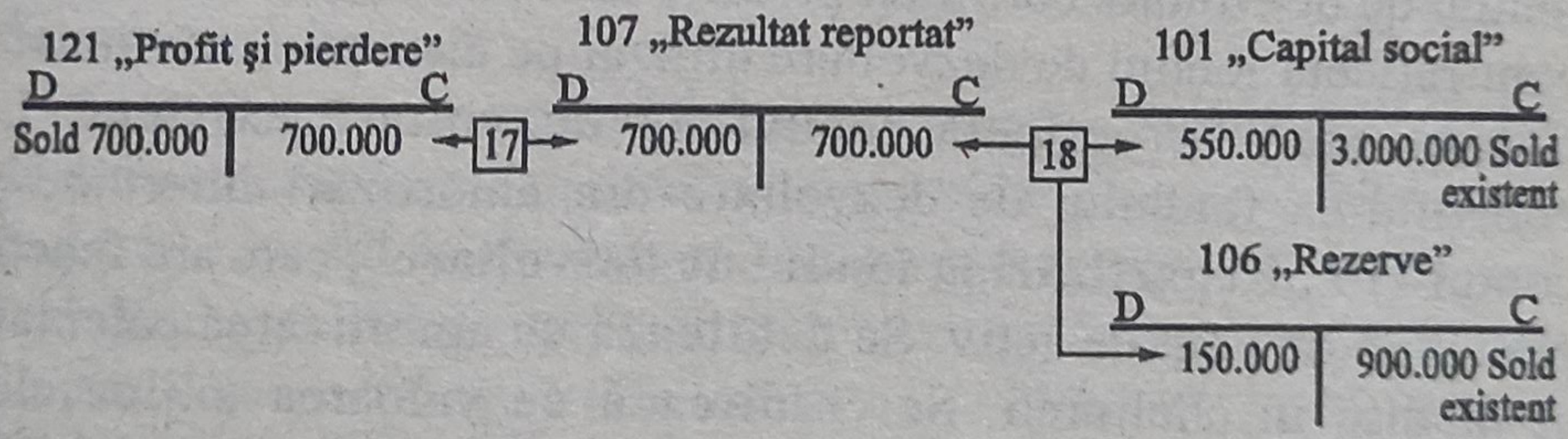
20. În anul curent, adunarea generală a acţionarilor hotărăşte utilizarea profitului reportat de 900.000lei, astfel: 700.000lei pentru majorareea capitalului social şi 200.000lei pentru majorarea rezervelor.

Această operaţie economică va produce o modificare în sensul scăderii la elementul de pasiv „Rezultatul reportat" sold creditor) şi modificarea în sensul creşterii a elemetelor de pasiv „Capital social" şi „Rezerve". Scăderea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Rezultatul reportat", iar creşterile de pasiv se vor înregistra în creditul conturilor „Capital social" şi „Rezerve". Formula contabilă este următoarea:

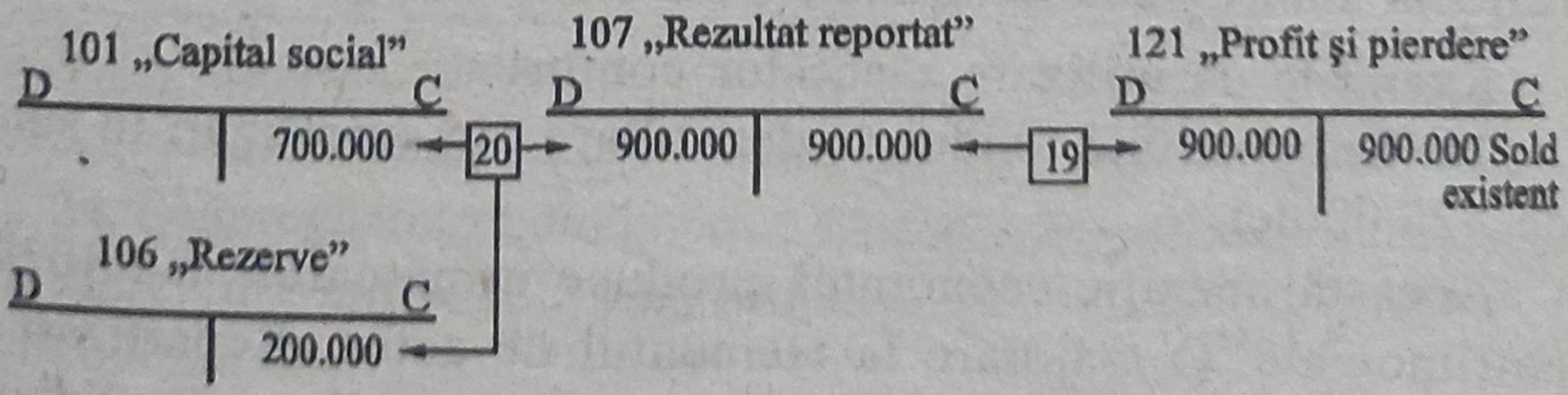
107	„Rezultatul reportat"	=		%	900.000 lei
			101	„Capital social"	700.000 lei
			106	„Rezerve"	200.000 lei

În formă sistematică operaţiile economice privind înregistrarea în contabilitate a rezultatelor reportate se prezintă, astfel:

a) Pierdere reportată



b) Profit reportat



6.1.1.4. Conturile de fonduri

În cadrul surselor proprii, alături de capitaluri și rezerve se mai cuprind și fondurile care se constituie prin autofinanțare cum sunt: fondul de dezvoltare, fondul de participare la profit și alte fonduri.

Fondul de dezvoltare se constituie potrivit legii din amortizarea imobilizărilor, din profitul net al societăților comerciale, respectiv din veniturile realizate după acoperirea cheltuielilor la regiile autonome, din vânzarea activelor, din valorificarea materialelor rezultate din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune, precum și din alte surse. Fondul de dezvoltare constituit se utilizează pentru acoperirea cheltuielilor de investiții privind dezvoltarea, modernizarea, retehnologizarea, rambursarea creditelor pentru investiții inclusiv plata dobânzilor aferente acestora, precum și alte cheltuieli de natura investițiilor.

Contul **111 „Fondul de dezvoltare”** este cont de surse proprii, cu funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă fondul de dezvoltare constituit pe căile menționate. **Debitul** acestui cont reflectă fondul de dezvoltare utilizat pe direcțiile menționate. **Soldul** creditor reflectă fondul de dezvoltare existent. La constituirea fondului de dezvoltare din amortizări intervine și contul **119 „Repartizări la fondul de dezvoltare”**, care are funcție contabilă de cont de activ. **Se debitează** cu amortizarea calculată și inclusă în cheltuieli. **Se creditează** cu valoarea mijloacelor fixe executate sau achiziționate din amortizări. **Soldul debitor** reflectă amortizarea neutilizată pentru investiții.

Exemple de utilizare a acestor conturi:

21. Se constituie fondul de dezvoltare din amortizări în sumă de 525.000lei.

Această operație economică produce următoarele modificări patrimoniale. O majorare la elementul de activ „Repartizări la fondul de dezvoltare”, și o majorare la elementul de pasiv „Fondul de dezvoltare”. Majorarea de activ se va înregistra în contul

„Repartizării la fondul de dezvoltare" în debit, iar majorarea de pasiv se va înregistra în contul „Fondul de dezvoltare", în credit. Deci formula contabilă este următoarea:

119 „Repartizarea fondului de dezvoltare"	=	111	„Fondul de dezvoltare"	525.000 lei

22. Se constituie fondul de dezvoltare în sumă de 350.000lei, din valoarea materialelor recuperate din dezmembrarea mijloacelor fixe.

Această operație economică are ca efect majorarea unui element de activ „Cheltuieli privind operațiile de gestiune" și concomitent, majorarea unui element de pasiv „Fondul de dezvoltare". Contul „Cheltuieli privind operațiile de gestiune" fiind un cont de activ, se va debita cu majorarea de activ, iar contul „Fondul de dezvoltare" se va creedita cu majorarea de pasiv. Formula contabilă este următoarea:

671 „Cheltuieli privind operațiile de gestiune"	=	111	„Fondul de dezvoltare"	350.000 lei

23. Se constituie fondul de dezvoltare în sumă de 1.000.000lei din profitul realizat.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ „Repartizarea profitului" și totodată, majorarea elementului de pasiv „Fondul de dezvoltare". Majorarea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Repartizarea profitului", iar majorarea de pasiv se va înregistra în creditul; contului de pasiv „Fondul de dezvoltare".

Astfel s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

129„Repartizarea profitului"	=	111	„Fondul de dezvoltare"	1.000.000 lei

24. Se înregistrează diminuarea fondului de dezvoltare cu sumele ce reprezintă mijloacele fixe obținute din amortizări în sumă de 380.000lei.

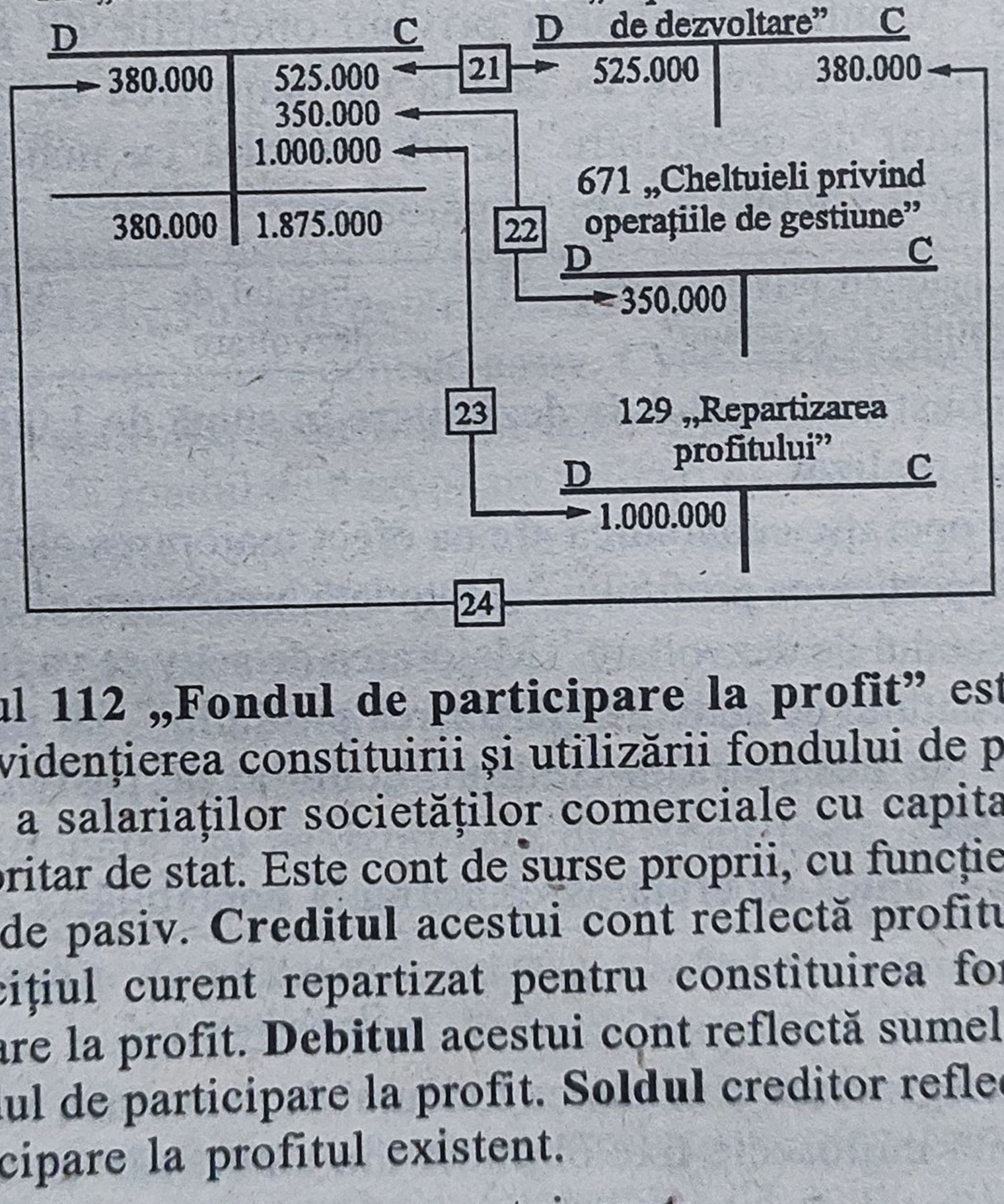
Această operație are ca efect micșorarea „Fondului de dezvoltare" existent, element de pasiv și concomitent micșorarea

elementului de activ „Repartizări la fondul de dezvoltare". Contul „Fondul de dezvoltare" se va debita cu micșorarea de pasiv, iar contul „Repartizări la fondul de dezvoltare" se va credita cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

111 „Fondul de dezvoltare"	=	119 „Repartizări la fondul de dezvoltare"	380.000lei

În formă sistematică, înregistrarea în contabilitate a operațiilor privind constituirea și utilizarea fondului de dezvoltare se prezintă astfel:



Contul **112 „Fondul de participare la profit"** este utilizat pentru evidențierea constituirii și utilizării fondului de participare la profit a salariaților societăților comerciale cu capital integral sau majoritar de stat. Este cont de surse proprii, cu funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă profitul realizat în exercițiul curent repartizat pentru constituirea fondului de participare la profit. **Debitul** acestui cont reflectă sumele utilizate din fondul de participare la profit. **Soldul** creditor reflectă fondul de participare la profitul existent.

Exemple de utilizare a acestui cont:

25. Din profitul realizat se repartizează suma de 1.800.000 lei pentru constituirea fondului de participare la profit.

Această operație economică produce o modificare în sensul creșterii la elementul de activ „Repartizarea profitului” și totodată, o modificare în sensul creșterii la elementul de pasiv „Fondul de participare la profit”. Creșterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Repartizarea profitului”,
iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Fondul de participare la profit”.

Formula contabilă este următoarea:

129	„Repartizarea profitului”	=	112	„Fondul de participare la profit”	1.800.000 lei

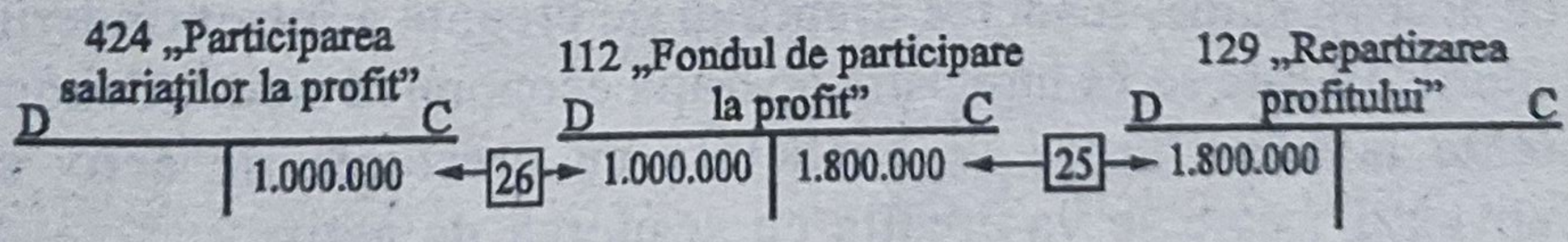
26. Adunarea generală a acționarilor hotărăște plata sumei de 1.000.000lei din fondul de participare la profit, constituit.

Această operație economică produce o modificare în sensul scăderii a elementului de pasiv „Fondul de participare la profit”, și totodată, o creștere a elementului de pasiv „Participara salariaților la profit”. Scăderea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Fondul de participare la profit” iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Participarea salariaților la profit”.

Formula contabilă se prezintă astfel:

112	„Fondul de participare la profit”	=	424	„Participarea salariaților la profit”	1.000.000 lei

Înregistrarea în formă sistematică a operațiilor economice privind formarea și utilizarea fondului de participare la profit se prezintă, astfel:



Contul **131 „Subvenții pentru investiții”** este utilizat pentru evidențierea sumelor alocate de la bugetul de stat sau din alte resurse din care beneficiază întreprinderea pentru finanțarea unor activități pe termen lung a investițiilor, a imobilizărilor primite prin donații cu titlu gratuit, precum și a celor constatate plus la

inventariere. Contul menţionat, realizează două obiective: consemnarea subvenţiilor, primite până la finalizarea obiectivului de investiţii şi eşalonarea în timp a creşterii patrimoniului ca urmare a subvenţiilor primite de întreprindere. El reflectă elemente ale capitalului şi sunt surse de finanţare a capitalului, îndeplinind funcţia contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont eflectă valoarea subvenţiilor pentru investiţii de primit. **Debitul** acestui cont reflectă cota-parte din subvenţia pentru investiţii virată asupra rezultatului exerciţiului. **Soldul** creditor reflectă subvenţiile pentru investiţii nevirate la rezultatul exerciţiului.

Exemple de utilizare a acestui cont:

27. Se înregistrează subvenţia pentru investiţii de primit în sumă de 2.000.000lei.

Această operaţie are ca efect creşterea elementului său activ „Subvenţii" şi concomitent creşterea elementului de pasiv „Subvenţii pentru investiţii". Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Subvenţii", care fiind cont de activ se va debita şi „Subvenţii pentru investiţii", care fiind cont de pasiv se va credita.

Formula contabilă este următoarea:

445 „Subvenţii"	=	131 „Subvenţii pentru investiţii"	2.000.000 lei

28. Se primeşte subvenţia pentru investiţii.

Această operaţie va avfea ca efect creşterea sumelor în „Contul curent la bancă" al întreprinderii, element de activ şi concomitent şi cu aceeaşi sumă, scăderea dreptului de creanţă a întreprinderii. Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Conturi curente la bănci" care se va debita cu creşterea de activ şi „Subvenţii", care se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

512„Conturi curente la bănci"	=	445 „Subvenţii"	2.000.000 lei

29. Se primeşte prin donaţie, cu titlu gratuit, un calculator electronic în valoare de 1.000.000 lei.

Operația menționată va produce o creștere în activ la elementul „Mijloace fixe" și concomitent, o creștere în pasiv la elementul „Subvenții pentru investiții". Creșterea de activ, se va înregistra în debitul contului „Miloace fixe", iar creștereea de pasiv în creditul contului „Subvenții pentru investiții".

Formula contabilă la care s-a ajuns este următoarea:

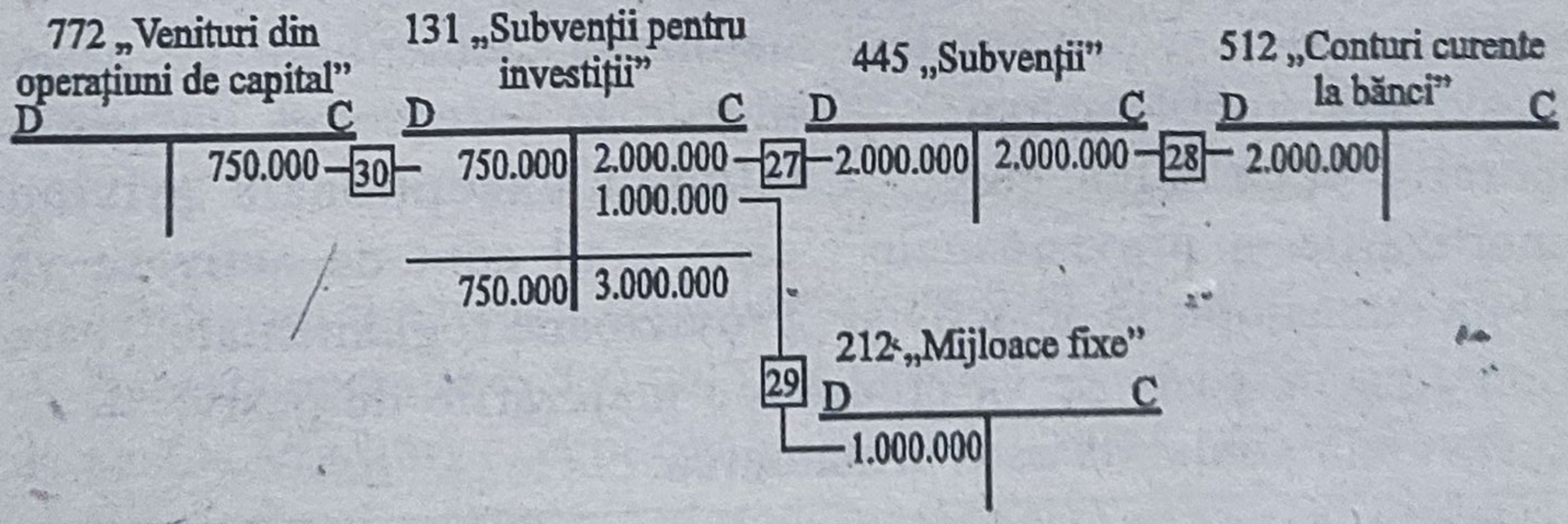
212	„Mijloace fixe"	=	131	„Subvenții pentru investiții"	1.000.000 lei

30. Se înregistrează tecerea unei părți (25%) din subvenția pentru investiții la venituri.

Această operație economică produce o diminuare în pasiv la elementul „Subvenții pentru investiții" și totodată, o majorare în pasiv la elementul „Venituri din operațiuni de capital". Diminuarea de pasiv se va înregistra în debitul contului de pasiv „Subvenții pentru investiții", iar majorarea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Venituri din operațiuni de capital". Astfel s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

131	„Subvenții pentru investiții"	=	772	„Venituri din operațiuni de capital"	750.000 lei

În formă sistematică înregistrarea operațiilor privind subvențiile pentru investiții se prezintă astfel:



6.1.1.5. Conturile de provizioane

Provizioanele sunt o rezervă care se constituie pe seama cheltuielilor și este destinată acoperirii riscurilor latente, posibile ca urmare a deprecierii elementelor patrimoniale. Acestea se

constituie într-un exercițiu financiar, urmând a fi utilizate în exercițiile viitoare.

În contabilitate se delimitează trei categorii de provizioane: reglementate, pentru riscuri și cheltuieli și pentru depreciere.

În sens economic, provizioanele reprezintă o cheltuială când se constituie și un venit când sunt utilizate, sau când rămân fără obiect.

Provizioanele reglementate se constituie pe baza unor dispoziții legale sau fiscale. Ele fac parte din categoria cheltuielilor extraordinare. Astfel, sunt provizioane pentru majorări de prețuri, pentru investiții și pentru amortizări derogatorii.

Contul **141 „Provizioane reglementate”** are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă cheltuielile pentru constituirea provizioanelor reglementate. **Debitul** acestui cont reflectă reluarea provizioanelor reglementate. **Soldul** este creditor și reflectă provizioane reeglementate constituite.

Exemple:

31. Se constituie un provizion pentru majorarea prețurilor la stocurile de materii prime în sumă de 320.000 lei.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele” și concomitent majorarea elementului de pasiv „Provizioane reglementate”. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele”, care fiind cont de activ se va debita cu majorările de activ și „Provizioane reglementate”, care fiind cont de pasiv se va credita cu majorările de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

687 „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele”	=	141	„Provizioane reglementate”	320.000 lei

32. La sfârșitul anului se înregistrează anularea provizionului pentru partea stocurilor consumate, în sumă de 250.000 lei.

Această operație economică produce o modificare în sensul scăderii la elementul de pasiv „Provizioane reglementate" și o modificare în sensul creșterii la elementul de pasiv „Venituri excepționale din provizioane reglementate". Scăderea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Provizioane reglementate", iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Venituri excepționale din provizioane reglementate".

Astfel, formula contabilă este următoarea:

141	„Provizioane reglementate"	=	787	„Venituri excepționale din provizioane reglementate"	250.000 lei

33. Se înregistrează decontarea cheltuielilor privind provizioanele reglementate.

Această operație economică produce o diminuare la elementul de activ „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele" și totodată, o diminuare a elementului de pasiv „Profit și pierdere" (sold creditor). Conform regulilor de funcționare a conturilor, scăderea de activ se va înregistra în creditul contului de activ „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele", iar scăderea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Profit și pierdere".

Formula contabilă este următoarea:

121„Profit și pierdere"		=	687	„Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele"	320.000 lei

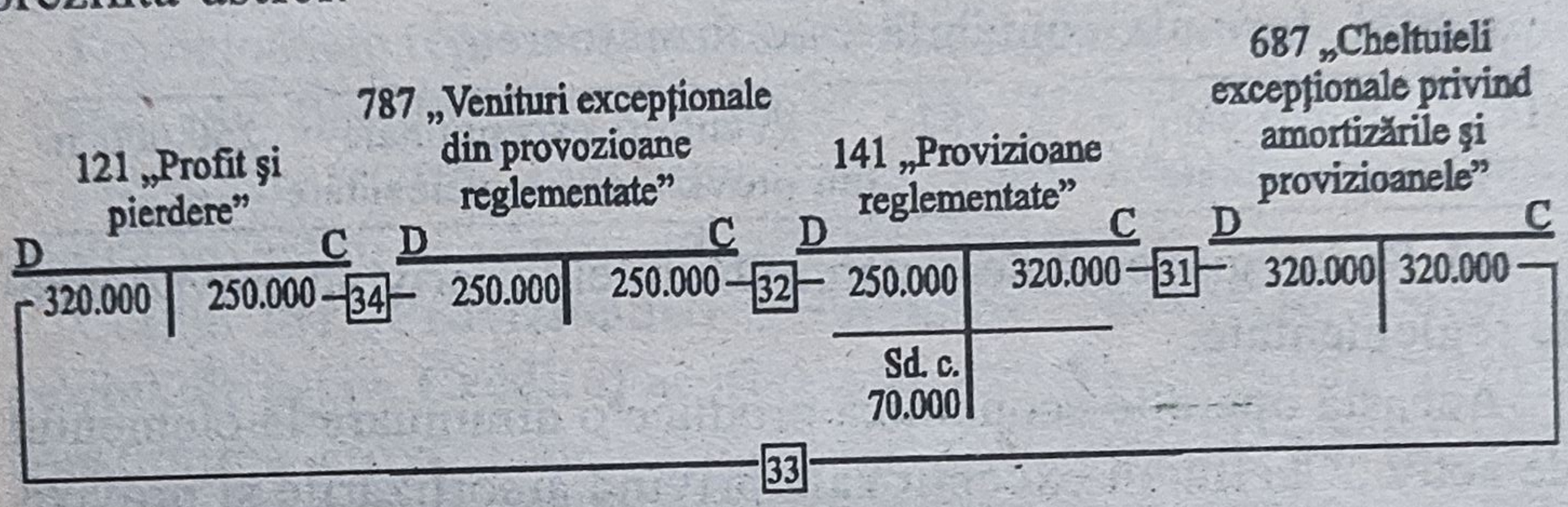
34. Se înregistrează închiderea contului de venituri.

Această operație economică are ca efect diminuarea elementului de pasiv „Venituri excepționale din provizioane reglementate" și concomitent, o creștere la elementul de pasiv „Profit și pierdere" (sold creditor). Tinând-seama de regulile de funcționare a conturilor, diminuarea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Venituri excepționale din provizioane reglementate", iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Profit și pierdere".

Formula contabilă este următoarea:

787 „Venituri excepţionale din provizioane reglementate”	=	121	„Profit şi pierdere”	– 250.000 lei

Înregistrarea în ordine sistematică a operaţiilor economice privind constituirea şi utilizarea provizioanelor reglementate se prezintă astfel:



6.1.2 Conturile de capital străin

Din capitalul permanent al întreprinderii, alături de capitalurile proprii, fac parte şi împrumuturile şi datoriile pe termen lung. Acestea reprezintă capitalurile primite de la terţi pe care întreprinderea trebuie să le restituie la termen şi să plătească şi o dobândă.

Din structura capitalui străin fac parte următoarele elemente: împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni, şi primele de rambursare a acestora,; creditele bancare pe termen lung şi mediu; datorii legate de participaţii; dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate; prime privind rambursarea obligaţiunilor.

Creditele bancare pe termen lung şi mediu sunt primite de la bănci şi alte instituţii de creditare şi cuprind creditele de peste un an. Acestea sunt acordate de către bănci şi sunt garantate de întreprinderi cu patrimoniul lor. Limita de creditare a unei întreprinderi este de 30% din valoarea pasivului patrimonial, peste această limită nici o bancă din lume nu acordă credite. În economia de piaţă această limită este depăşită prin existenţa împrumuturilor pe bază de obligaţiuni.

Obligațiunile sunt hârtii de valoare care conferă posesorului lor calitatea de creditor al unei societăți și dreptul de a primi pentru suma împrumutată un venit sub formă de dobândă.

Incasarea dobânzii se face la termene fixe pe baza cupoanelor de dobânzi care sunt atașate obligațiunilor.

Vânzarea-cumpărarea obligațiunilor se face prin subscripție publică, prin intermediul unei instituții specializate, bursa de valori.

Pentru sumele împrumutate întreprinderea plătește dobânzi, sumele respective fiind incluse în cheltuielile financiare, atunci când decontarea se face prin cupoane, sau printr-o sumă stabilită inițial și care se plătește la rambursare, numită primă de rambursare. Primele de emisiune plătite se amortizează prin includerea în cheltuielile financiare.

Conturile sintetice privind evidența împrumuturilor și datoriilor asimilate, sunt următoarele: 161 „Imprumuturi din emisiunea de obligațiuni", 162 „Credite bancare pe termen lung și mediu", 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate", 169 „Prime de rambursare a obligațiunilor" și altele.

Contul **161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni"** are funcție de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă suma împrumuturilor obținute la valoarea de rambursare a obligațiunilor emise, precum și suma primelor de rambursare aferentă împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni. **Debitul** acestui cont reflectă împrumuturile rambursate, precum și valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anual, la valoarea de răscumpărare. **Soldul** contului reflectă împrumuturile din emisiunea de obligațiuni primite și nerambursate.

Exemple de utilizare a acestui cont:

35. Se înregistrează subscrierea publică a 1.000 obligațiuni cu valoarea nominală de 500 lei bucata, în vederea obținerii unui împrumut.

Această operație economică generează o majorare la elementul de activ „Debitori diverși", ceea ce semnifică creșterea dreptului

de creanță asupra unei terțe persoane (debitor) de a încasa de la acesta ceea ce a promis (subscris). Totodată produce o modificare în sensul majorării asupra unui element de pasiv „Imprumuturi pe bază de obligațiuni", ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii de a restitui la termen contravaloarea împrumutului primit. Creșterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Debitori diverși", iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Imprumuturi din emisiunea de obligațiuni".

Formula contabilă este următoarea:

461	„Debitori diverși"	=	161	„Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni"	500.000 lei

36. Se primește împrumutul, respectiv, se încasează suma subscrisă de la debitori.

Această operație economică are ca efect creșterea disponibilului din contul întreprinderii de la bancă și concomitent micșorarea dreptului de creanță asupra debitorilor. Conform regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Conturi curente la bănci" (sold debitor), iar micșorarea de activ se va înregistra în creditul contului de activ „Debitori diverși". Astfel se ajunge la următoarea formulă contabilă:

512	„Conturi curente la bănci"	=	461	„Debitori diverși"	500.000 lei

37. La scadență se răscumpără obligațiunile.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ „Obligațiuni emise și răscumpărate", și concomitent și cu aceeași sumă, micșorarea elementului de activ „Conturi curente la bănci". Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Obiligațiuni emise și răscumpărate", care se va debita cu creșterea de activ, și „Conturi curente la bănci", care se va credita cu scăderea de activ.

Astfel s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

505	„Obligaţiuni emise şi răscumpărate”	=	512	„Conturi curente la bănci”	500.000 lei

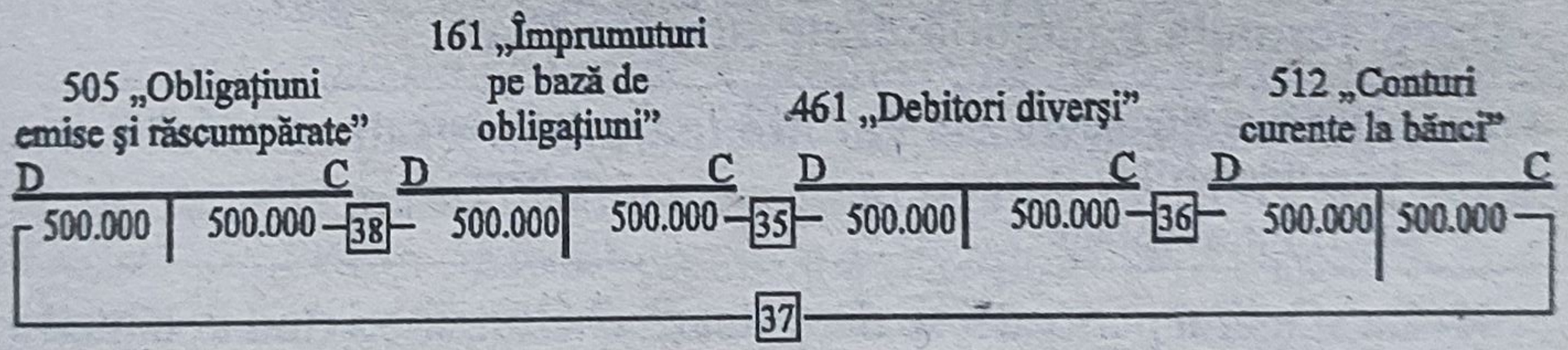
38. Se anulează obligaţiunile răscumpărate.

Această operaţie economică va avea ca efect o scădere de activ la elementul „Obligaţiuni emise şi răscumpărate”, adică distrugerea fizică a titlurilor de credit şi concomitent, produce o scădere de pasiv, la elementul „Imprumuturi pe bază de obligaţiuni”. Scăderea de activ se va înregistra în creditul contului „Obligaţiuni emise şi răscumpărate”, iar scăderea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Imprumuturi din emisiunea de obligaţiuni”.

Formula contabilă este următoarea:

161	„Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni”	=	505	„Obligaţiuni emise şi răscumpărate”	500.000 lei

Schematic, înregistrarea în conturi a operaţiilor economice privind obţinerea şi restituirea unui împrumut pe bază de obligaţiuni se prezintă astfel:



39. Se înregistrează borderoul cupoanelor de dobânzi privind plata acestora în baza procentului de dobândă stabilit în cupoane de 25%.

$$\text{Dobânda: } \frac{1.000 \text{ cupoane} \times 500 \text{ lei} \times 25}{100} = 125.000 \text{ lei}$$

Această operaţie economică produce o modificare în pasivul bilanţului la elementul „Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate”, în sensul creşterii, ceea ce semnifică creşterea obligaţiei întreprinderii de a plăti dobânda la împrumutul primit. Totodată produce o creştere în activul bilanţului la elementul

„Cheltuieli privind dobânzile", ceea ce semnifică creşterea cheltuielilor financiare făcute de întreprindere cu plata dobânzilor. Conform reguluilor de funcţionare a conturilor, creşterea de activ se va înregistra în debitul contului „Cheltuieli privind dobânzile", iar creşterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate". Formula contabilă este următoarea:

666	„Cheltuieli privind dobânzile"	=	168	„Dobânzile aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate"	125.000 lei

40. Se plăteşte dobânda la împrumutul pe bază de obligaţiuni.

Această operaţie economică are ca efect scăderea disponibilului existent în contul întreprinderii de la bancă, element de activ, şi concomitent, scăderea obligaţiei de plată a dobânzii, element de pasiv. Scăderea de activ se va înregistra în creditul contului de activ „Conturi curente la bănci" (sold debitor), iar scăderea de pasiv se va înregistra în debitul contului de pasiv „Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate".

Deci, formula contabilă ezste următoarea:

168	„Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate"	=	512	„Conturi curente la bănci"	125.000 lei

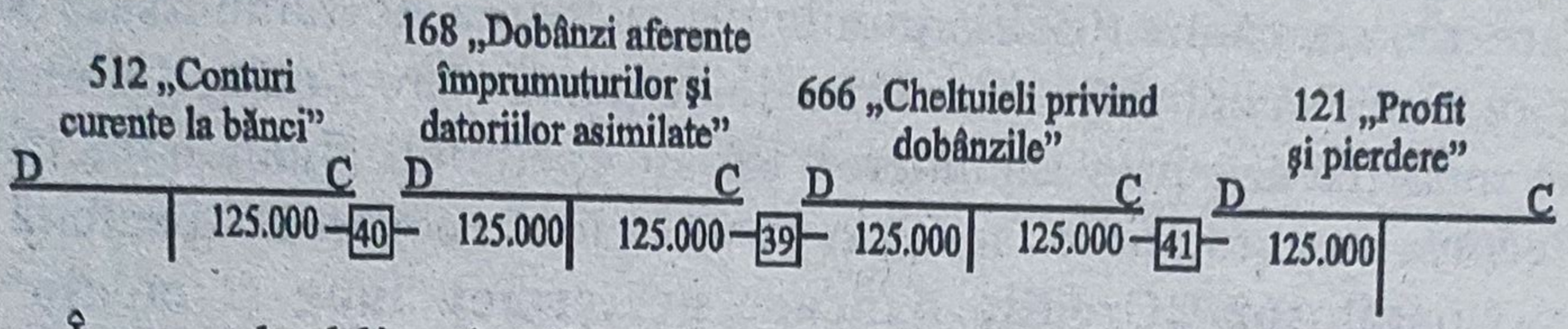
41. La sfârşitul perioadei se decontează cheltuieli privind dobânzile.

Această operaţie economică produce o diminuare a elementului de activ „Cheltuieli privind dobânzile" şi concomitent, produce o diminuare al elementului de pasiv „Profit şi pierdere" (sold creditor). Diminuarea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Profit şi pierdere", iar diminuarea de activ se va înregistra în creditul contului „Cheltuieli privind dobânzile.

Astfel, se ajunge la următoarea formulă contabilă:

121	„Profit şi piedere"	=	666	„Cheltuieli privind dobânzile"	125.000 lei

Schematic, înregistrarea operației de plată, plata dobânzii și închiderea contului de cheltuieli privind dobânzile se prezintă astfel:



În cazul obligațiunilor cu primă, acestea nu au cupoane de dobânzi. Vânzarea acestora se face la un preț mai mic decât valoarea nominală. Diferența dintre valoarea de rambursare și valoarea de vânzare se numește primă de rambursare. Pentru evidențierea acesteia se utilizează contul **169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor"**, cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă suma primelor de rambursare a împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni. **Creditul** acestui cont reflectă suma primelor de rambursare amortizate. **Soldul debitor** reflectă valoarea primelor de rambursare neamortizate.

De exemplu:

42. Se subscriu 1.000 obligațiuni cu valoarea nominală de 500 lei. Valoarea de vânzare este de 450 lei.

Această operație economică produce, pe de o parte majorarea elementului de pasiv „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni", iar pe de altă parte, majorarea elementelor de activ „Debitori diverși" și „Prime de rambursare a obligațiunilor". Operația economică va fi înregistrată în trei conturi care au aceeași denumire ca și elementele modificate.

Contul „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni" fiind cont de pasiv și având de înregistrat o majorare se va credita, iar conturile: „Debitori diverși" și „Prime de rambursare a obligațiunilor" fiind conturi de activ și având de înregistrat creșteri se vor debita. Astfel se ajunge la următoarea formulă contabilă:

	%	=	161	„Imprumuturi din	500.000 lei
461	„Debitori diverși"			emisiunea de	450.000 lei
169	„Prime privind			obligațiuni"	
	rambursarea obligațiunilor"				50.000 lei

Operațiile următoare sunt: încasarea creanței de la debitori în sumă de 450.000 lei (valoarea de vânzare), iar la scadență se face răscumpărarea obligațiunilor la valoarea de rambursare și apoi anularea obligațiunilor. Primele de rambursare a obligațiunilor se amortizează prin includerea lor în cheltuieli financiare, iar decontarea acestora se face prin trecerea lor în contul de rezultate.

Contul **162 „Credite bancare pe termen lung și mediu"** este utilizat pentru evidențierea creditelor pe termen lung și mijlociu primite de la bănci. Este cont de surse străine și are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă suma creditelor primite. **Debitul** acestui cont reflectă suma creditelor restituite. **Soldul** este creditor și reflectă creditele primite și nerambursate.

Pentru creditele pe termen lung și mijlociu primite se plătesc dobânzi stabilite la anumite termene. Inregistrarea obligației de plată a dobânzilor și apoi plata acestora se face prin aceleași formule contabile prezentate la operațiile 39 și 40.

6.2. CONTURILE DE IMOBILIZĂRI

6.2.1. Conturile de imobilizări corporale

6.2.1.1.Conținutul, evaluarea și amortizarea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale reprezintă acele bunuri cu valoare mare care sunt destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale, și care nu se consumă la prima utilizare. Deci, sunt acele bunuri care participă la mai multe cicluri de exploatare și își transmit treptat valoare asupra noilor produse obținute. În structura imobilizărilor corporale se cuprind două mari grupe de imobilizări: terenurile și mijloacele fixe.

Terenurile pot fi evidențiate în contabilitate ca: terenuri agricole și/sau silvice; terenuri fără construcții; terenuri cu zăcăminte; terenuri cu amenajări; alte terenuri.

La intrarea în patrimoniu, terenurile se înregistrează în contabilitate la valoarea stabilită în conformitate cu legislaţia în vigoare, în funcţie de clasele de fertilitate, suprafaţă şi amplasamentul acestora, la costul de achiziţie dacă sunt cumpărate, şi la valoarea de aport dacă sunt aduse ca aport la societate.

De regulă, terenurile nu sunt supuse amortizării, dar sunt supuse amortizării investiţiile efectuate pentru amenajarea lacurillor, bălţilor, iazurilor, şi alte lucrări similare.

Din punct de vedere al contabilităţii sunt considerate **mijloace fixe**, obiectul singular sau complexul de obiecte care se utilizează ca atare şi îndeplineşte cumulativ două condiţii: au o durată normată de utilizare mai mare de un an şi o valoare mai mare decât limita stabilită de lege. Cele care îndeplinesc numai una din aceste două condiţii sunt considerate active circulante sub denumirea de obiecte de inventar de mică valoare sau scurtă durată.

Structura complexă a mijloacelor fixe a făcut necesară gruparea acestora pe categorii cu conţinut şi funcţionalitate asemănătoare, pe următoarele categorii: clădiri, construcţii speciale; maşini, utilaje şi instalaţii de lucru; aparate şi instalaţii de măsură, control şi reglare; mijloace de transport; animale de muncă; plantaţii; unelte, inventar gospodăresc şi alte mijloace fixe.

La intrarea în patrimoniu, mijloacele fixe se înregistrează la **valoarea de intrare** pentru mijloacele fixe cumpărate; **costul de producţie** pentru mijloacele fixe produse în unitatea patrimonială sau construite; **valoarea actuală** prin care se înţelege valoarea estimată la înscrierea în activ ţinând seama de valoarea mijloacelor fixe cu caracteristici similare sau apropiate, pentru mijloacele fixe obţinute prin donaţii, cu titlu gratuit; **valoarea de aport,** acceptată de părţi, pentru mijloacele fixe intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii etc., conform contractelor sau statutelor, **valoarea de reevaluare,** rezultată în urma reevaluării unor mijloace fixe conform legii.

Valoarea de intrare se mai numeşte şi **valoare contabilă** sau valoare de inventar, deoarece la această valoare mijloacele fixe rămân înregistrate în patrimoniul întreprinderii. Aceasta se schimbă numai cu ocazia reevaluărilor.

Evidența analitică se ține pe fiecare obiect de evidență, prin care se înțelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele și accesoriile lui, destinat să îndeplinească în mod independent, sau în totalitatea lui, o funcție distinctă.

Recuperarea valorii mijloacelor fixe se face în mod treptat pe calea amortizării. Amortizarea se determină prin aplicare cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Amortizarea se calculează pe baza unui **plan de amortizare,** de la data punerii în funcțiune a mijloacelor fixe și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare.

Amortizarea mijloacelor fixe se calculează și se înregistrează în mai multe feluri, astfel: amortizare lineară, amortizare degresivă, amortizare accelerată și amortizare funcțională.

Amortizarea lineară constă în repartizarea uniformă a valorii de intrare a mijloacelor fixe pe toată durata de utilizare a acestora.

Amortizarea degresivă constă în calcularea în exercițiul în care mijloacel fixe intră în activul unității, a unei amortizări mai mari, de până la limita prevăzută de lege, din valoarea de intrare a acestora, urmând ca în exercițiile următoare să se calculeze după regimul amortizării lineare.

Amortizarea funcțională constă în calcularea amortizării mijloacelor fixe în funcție de utilizarea lor efectivă, având drept bază de calcul un anumit parametru, de exemplu: numărul de ore-zbor la aeronave, numărul orelor de funcționare la mașini și utilaje de lucru.

Amortizarea mijloacelor fixe se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii și pe obiecte de evidență. Prin scăderea amortizării din valoarea contabilă (de intrare) se obține valoarea netă contabilă (rămasa sau reală).

Reevaluara mijloacelor fixe este operațiunea de stabilire a valorii actuale a fiecărui mijloc fix existent în patrimoniu.

Valoarea actuală se determină în funcție de valoarea de intrare, gradul de uzură, utilitatea mijlocului fix și prețul pieței.

6.2.1.2. Contabilitatea operațiilor economice privind imobilizările corporale

Principalele operații economice ce au loc în legătură cu imobilizările corporale sunt: intrarea în patrimoniu, utilizarea imobilizărilor corporale în activitatea întreprinderii și ieșirea din patrimoniu.

La baza înregistrării în contabilitate a acestor operații economice se utilizează o serie de documente care diferă în funcție de modalitatea de intrare și ieșire, în și din patrimoniu, astfel:

In cadrul documentelor de intrare menționăm: „Procesul-verbal de recepție", în cazul mijloacelor fixe independente; „Procesul-verbal de punere în funcție", în cazul mijloacelor fixe care necesită montaj sau sunt construite de întreprindere; „Procesul-verbal de predare-preluare", în cazul bunurilor de natura imobilizărilor aduse ca aport la societate; „Factura", „Bonul de mișcare" și altele.

În cadrul documentelor de ieșire, menționăm: :Procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de casare a unor bunuri materiale", „Factura" și altele.

Pentru evidențierea imobilizărilor corporale se utilizează conturile sintetice **211 „Terenuri"** și **212 „Mijloace fixe"**, care după conținutul economic sunt conturi de mijloace economice, iar după funcția contabilă sunt conturi de activ. **Se debitează** cu intrările în patrimoniu a terenurilor și respectiv, a mijloacelor fixe pe diferite căi (cumpărări, investiții-construcții, aport în natură la societate, donații cu titlu gratuit, plusuri constatate la inventariere). Se creditează cu ieșirile din patrimoniu a terenurilor și respectiv, a mijloacelor fixe pe diverse căi (casare, vânzare, lipsuri constatate la inventariere, donații, participații distruse datorită calamităților naturale). **Soldurile debitoare** reflectă existentul de imobilizări corporale, respectiv terenuri și mijloace fixe.

Contul 212 „Mijloace fixe" este prevăzut a se desfășura pe subconturi care se deschid pe categorii ale acestora, astfel: 2121 „Clădiri"; 2122 „Construcții speciale"; 2123 „Mașini, utilaje și instalații de lucru"; 2124 „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare";

2125 „Mijloace de transport"; 2126 „Animale de muncă"; 2127 „Plantații"; 2128 „Unelte, inventar gospodăresc și alte mijloace fixe".

De exemplu:

43. Întreprinderea achiziționează un strung în valoare de 800.000 lei. Această operație economică produce ca efect majorarea elementului de activ „Mijloace fixe", respectiv „Mașini, utilaje și instalații de lucru" și totodată, majorarea elementului de pasiv „Furnizori de imobilizări". Operația va fi înregistrată în contul de activ „Mașini, utilaje și instalații de lucru" și în contul de pasiv „Furnizori de imobilizări". Conform regulilor de funcționare a conturilor, contul „Mașini, utilaje și instalații de lucru" se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Furnizori de imobilizări" se va credita cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

2123	„Mașini, utilaje și instalații de lucru"	=	404	„Furnizori de imobilizări"	800.000 lei

Mijloacele fixe existente sunt utilizate în diferite sectoare de activitate ale întreprinderii, cu care ocazie își pierd treptat o parte din valoarea de utilitate și corespunzător o parte din valoare. Această pierdere este cunoscută sub denumirea de uzură a cărei expresie valorică se include în cheltuieli sub formă de amortizare.

Amortizarea se calculează pe toată durata de folosire a mijlocului fix, până la recuperarea integrală a valorii, astfel:

$$A.a. = \frac{V.I.}{T}$$

în care:

Aa. = amortizarea anuală (anuitatea)
V.I. = valoarea de înregistrare (contabilă)
T = timpul de funcționare (în ani)

De exemplu, dacă mijlocul fix achiziționat, cu valoarea de 800.000 lei are o durată normală de utilizare de 4 ani, atunci anuitatea se calculează astfel:

$$A.a. = \frac{800.000}{4} = 200.000 \text{ lei}$$

Pentru evidențierea amortizării imobilizărilor corporale se utilizează contul sintetic **281 „Amortizări privind imobilizările corporale”**, care îndeplinește o funcție de cont rectificativ a valorii de intrare a imobilizărilor corporale în patrimoniu și are funcție contabilă de cont de pasiv. **Se creditează** cu amortizarea imobilizărilor corporale calculată și inclusă în cheltuieli. **Se debitează** cu amortizarea imobilizărilor corporale scoase din patrimoniu. **Soldul este creditor** și reflectă amortizarea imobilizărilor corporale.

Contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale” se desfășoară pe următoarele subconturi: 2810 „Amortizareea terenurilor”; 2811 „Amortizarea clădirilor”; 2812 „Amotizarea construcțiilor speciale”; 2813 „Amortizarea mașinilor, utilajelor și instalațiilor de lucru”; 2814 „Amortizarea aparatelor și instalațiilor de măsură, control și reglare”; 2815 „Amortizarea animalelor de muncă”; 2817 „Amortizarea plantațiilor”; 2818 „Amortizarea uneltelor, inventarului gospodăresc și a altor mijloace fixe”.

Pentru exemplificarea modului de calcul și înregistrare a amortizării mijloacelor fixe să reluăm exemplul anterior:

Denumire: *Strung longitudinal*
Valoarea: *800.000 lei*
Durata de folosire: *4 ani*

Tabelul 6.2.1.

Durata de folosire (ani)	Valoarea de înregistrare (contabilă)	Amortizarea calculată	Valoarea rămasă (netă contabilă)	Amortizare cumulată
1	800.000	200.000	600.000	200.000
2	800.000	200.000	400.000	400.000
3	800.000	200.000	200.000	600.000
4	800.000	200.000	0	800.000
TOTAL	x	800.000	0	800.000

Din tabelul alăturat se observă că acest mijloc fix rămâne evidenţiat în contabilitate la valoarea de înregistrare de 800.000 lei, toată perioada de existenţă şi funcţionarea a lui, deoarece din punct de vedere fizic el este şi trebuie să fie întreg ca să poată funcţiona. Pe măsura utilizării lui el îşi pierde din valoare care se recuperează prin amortizarea calculată şi înregistrată anual.

44. Se calculează şi se înregistrează amortizarea strungului în anul 1.

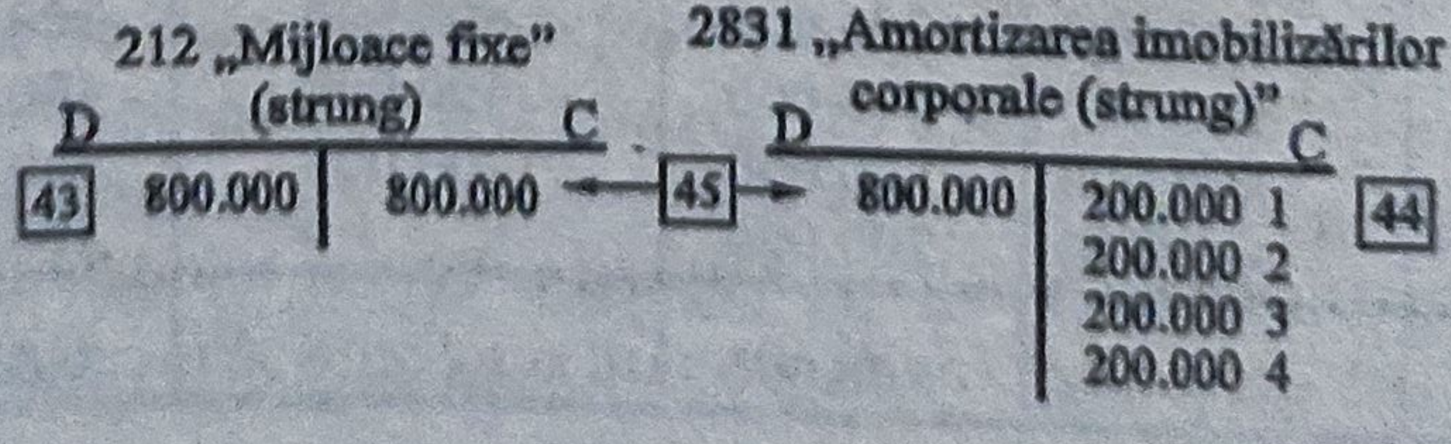
$$\text{Anuitatea} = \frac{800.000}{4} = 200.000 \text{ lei}$$

Această operaţie economică va produce o modificare în sensul creşterii la elementul de activ „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele" şi o creştere la elementul de pasiv „Amortizări privind imobilizările corporale". Conform regulilor de funcţionare a conturilor, creşterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele", iar creşterea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Amortizări privind imobilizările corporale".

Deci, formula contabilă este următoarea:

681„Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale"	200.000 lei

În anul următor, al doilea an de folosire al mijlocului fix se calculează amortizarea şi se înregistrează prin aceeaşi formulă contabilă. În anii următori de folosire 3 şi 4 se repetă înregistrările, astfel că după patru ani de utilizare a mijlocului fix situaţia în conturi se prezintă astfel: (fără operaţia nr. 45)



681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioancle"

D			C
44	1	200.000	
	2	200.000	
	3	200.000	
	4	200.000	

Datele din contul 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele" au în acest moment numai o valoare informaţională. In realitate acest cont s-a închis la sfârşitul fiecărui an. Soldurile celorlalte două conturi reflectă următoarele: Contul 212 „Mijloace fixe" are un sold de 800.000 lei, care reflectă valoarea de înregistrare a mijlocului fix, care în realitate nu mai există întrucât ea a fost recuperată anual şi se găseşte ca sold al contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale".

În aceste condiţii se pune problema scoaterii din evidenţă a mijlocului fix complet uzat şi amortizat, deci ieşirea din patrimoniu a mijlocului fix precum şi a amortizării înregistrate sau încheierea reciprocă a celor două conturi.

Ieşirea imobilizărilor corporale din patrimoniu poate avea loc în următoarele situaţii:

– au ajuns la limita duratei lor de utilizare şi sunt casate;
– vânzare (cedare);
– lipsuri constatate în gestiune;
– donaţii cu titlu gratuit;
– retrageri de părţi sociale de către asociaţi.

Casarea mijloacelor fixe are loc atunci când mijloacele fixe ajung la limita fizică a uzurii şi nu mai pot satisface cerinţele impuse de parametrii tehnico-economici ai procesului de producţie.

De exemplu:

45. Se înregistrează scoaterea din evidenţă a mijlocului fix care are valoarea de înregistrare de 800.000lei şi este amortizat în întregime.

Această operaţie economică are ca efect modificarea unui element de activ în sensul scăderii „Mijloace fixe" şi totodată modificarea unui element de pasiv, tot în sensul scăderii „Amortizări privind

imobilizările corporale". Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică poartă denumirea elementelor modificate şi sunt: „Mijloace fixe" şi „Amortizări privind imobilizările corporale".

Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, scăderea de activ se va înregistra în contul „Mijloace fixe" pe credit, iar scădereea de pasiv se va înregistra în contul „Amortizări privind imobilizările corporale" pe debit.

Astfel, s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

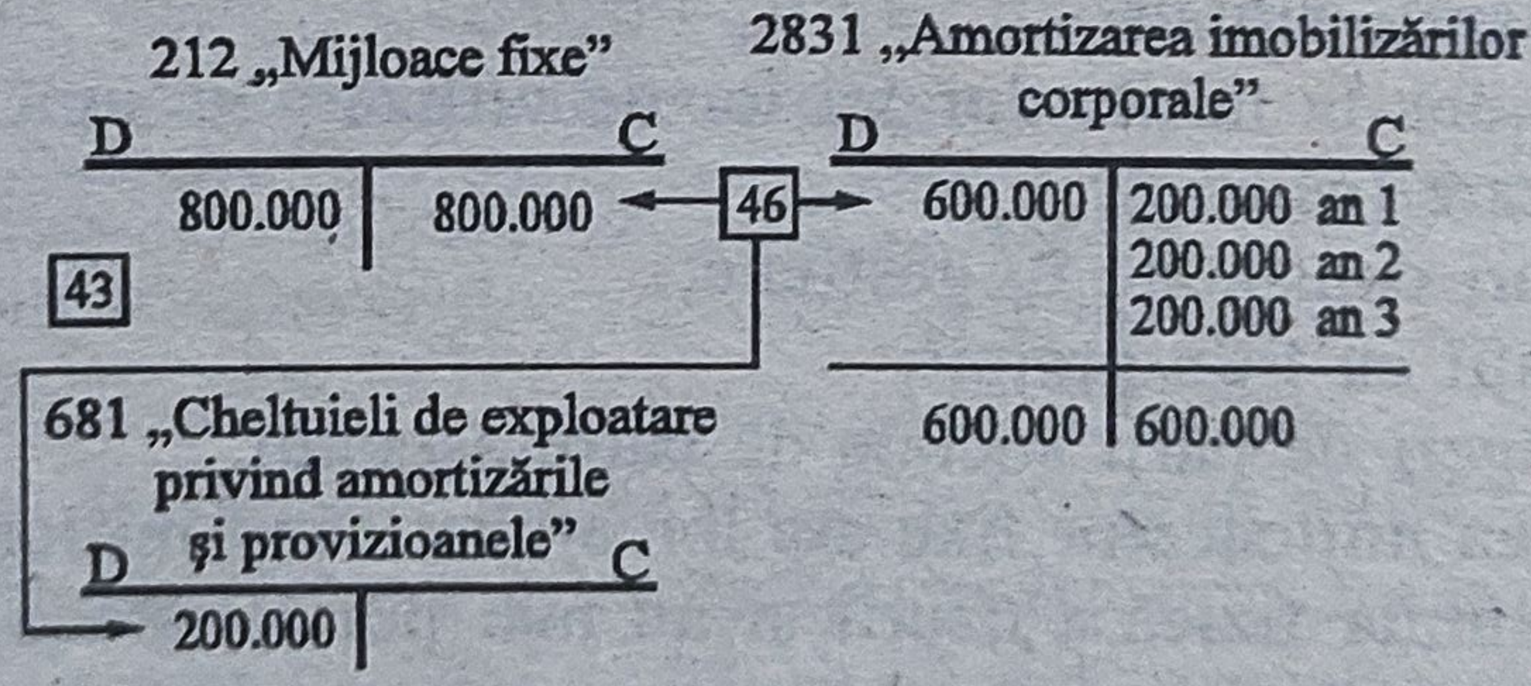
281	„Amortizări privind imobilizările corporale"	=	212	„Mijloace fixe"	800.000 lei

Dacă se face înregistrarea în ordine sistematică în conturile deschise anterior, acestea se închid, deci nu mai prezintă sold.

Ieşirea mijloacelor fixe din patrimoniul întreprinderii pe celelalte căi (vânzare, donaţie, lipsuri etc.), se va face la valoareea pe care o au în momentul respectiv, în general, incomplet amortizate.

De exemplu:

46. Se înregistrează vânzarea mijlocului fix după trei ani de folosire. Situaţia în conturi este, deci, următoarea: (fără operaţia nr. 46)



Această operaţie economică are ca efect modificarea a trei elemente patrimoniale, astfel: „Mijloace fixe", element din activul bilanţului care se va micşora cu întrega valoare de intrare în patrimoniu; „Amortizări privind imobilizările corporale", element de pasiv, care se va micşora cu întrega amortizare înregistrată în cei trei ani de utilizare; „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele", element de activ care se va ma-

jora prin includerea în cheltuieli a valorii neamortizate a mijlocului fix. Operaţia se va înregistra în trei conturi care poartă denumirea elementelor modificate, astfel: contul „Mijloace fixe" fiind cont de activ şi având de înregistrat o micşorare se va credita cu valoarea mijlocului fix; contul „Amortizări privind imobilizările corporale", fiind cont de pasiv şi având de înregistrat o micşorare, se va debita cu amortizarea înregistrată; contul „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele" fiind cont de activ şi având de înregistrat o majorare a cheltuielilor prin includerea diferenţei neamortizate, se va debita.

Formula contabilă de înregistrare a acestei operaţii economice este, următoarea:

%	=	212	„Mijloace fixe"	800.000 lei
281 „Amortizări privind imobilizările corporale"				600.000 lei
681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"				200.000 lei

Înregistrarea în ordine sistematică se va face în conturile deschise anterior (ca situaţie existentă).

6.2.2. Conturile de imobilizări necorporale

6.2.2.1. Conţinutul şi structura imobilizărilor necorporale (nemateriale)

Imobilizările necorporale constau în drepturi ale întreprinderii asupra unor imobilizări care nu se concretizează în bunuri fizice cu conţinut material, ci într-un document juridic sau comercial.

În structura acestora se cuprind o serie de componente, cum sunt: cheltuielile de constituire a societăţilor comerciale, programele informatice, fondul comercial, cheltuielile de cercetare dezvoltare, concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile de fabrică sau de comerţ şi alte drepturi şi valori similare.

Aceste componente ale imobilizărilor necorporale sunt procurate de întreprindere prin cumpărare de la alte întreprinderi, aduse ca

aport la societate, donaţii cu titlu gratuit sau sunt produse în propriul proces de producţie al întreprinderii. Recuperarea valorii lor se face tot pe calea amortizării, adică prin includerea anuală în cheltuieli a unei părţi din valoarea acestora de minimum 20%, iar în cazul cedării (vânzări), prin sumele încasate de la terţi.

6.2.2.2. Conturile de imobilizări necorporale

Pentru evidenţierea existenţei şi mişcării imobilizărilor necorporale se utilizează următoarele conturi sintetice: 201 „Cheltuieli de constituire"; 203 „Cheltuieli de cercetare-dezvoltare"; 205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare"; 207 „Fond comercial"; 208 „Alte imobilizări necorporale"; 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale".

Contul **201 „Cheltuieli de constituire"** este utilizat pentru evidenţierea cheltuielilor ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea întreprinderii, cum sunt: cheltuielile de înscrieree şi înmatriculare, cheltuielile cu emisiunea şi vânzarea de acţiuni, cheltuieli de publicitate şi prospectare a pieţei şi altele. Are funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă cheltuielile ocazionate de înfiinţarea şi dezvoltarea societăţii, de natura celor menţionate. **Creditul** acestui cont reflectă cheltuielile de constituire amortizate integral. **Soldul** este debitor şi reflectă cheltuielile de constituire neamortizate.

Contul **203 „Cheltuieli de cercetare-dezvoltare"** este utilizat pentru evidenţierea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare efectuate în scopul obţinerii de imobilizări necorporale.

Cercetarea-dezvoltarea cuprinde ansamblu de lucrări sistematice, bazate pe cunoşinţe obţinute prin cercetare sau experienţe practice, efectuate în vederea obţinerii producţiei de materiale, dispozitive, procedee, sisteme sau servicii noi, sau chiar ameliorarea celor existente.

Contul **203 „Cheltuieli de cercetare-dezvoltare"** are funcţie contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă lucrările şi proiectele de cercetare şi dezvoltare efectuate pe cont propriu. **Creditul** acestui cont reflectă cheltuielile de cercetare şi dezvoltare

amortizate integral, precum şi pe cele aferente, brevetele sau licenţele obţinute. Soldul este debitor şi reflectă cheltuielile de cercetare-dezvoltare înregistrate.

Contul **205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare”**, evidenţiază cheltuielile făcute pentru a obţine avantajul pe care îl constituie protecţia acordată în anumite condiţii inventatorului, autorului sau beneficiarului dreptului de exploatare a unui brevet, a ueni licenţe, a unei mărci de fabrică, a unui procedeu, a unui drept de proprietate literară sau artistică, sau titularului unei concesiuni. Totodată, evidenţiază concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile de fabrică şi de comerţ aduse ca aport la societate, achiziţionate sau dobândite pe alte căi, imobilizate pe o perioadă determinată.

Contul menţionat, are funcţie contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă concesiunile, brevetele şi alte drepturi şi valori similare achiziţionate, realizate pe cont propriu, aduse ca aport la înfiinţarea societăţii, redevenţele aferente concesiunilor. **Creditul** acestui cont reflectă aceleaşi elemente amortizate integral, precum şi valoarea neamortizată la cedarea (vânzarea) imobilizării. Soldul este debitor şi reflectă concesiunile, brevetele, licenţele şi alte valori similare existente.

Contul **207 „Fond comercial”** este utilizat pentru evidenţierea unei imobilizări care nu a putut face obiectul unei evaluări şi a unei contabilizări în bilanţ, primind această denumire de fond comercial, care se determină ca diferenţă între valoarea de aport sau costul de achiziţie şi valoarea activului net al acestuia. Deşi, fondul comercial nu figurează în cadrul celorlalte elemente patrimoniale, el concură la menţinerea şi dezvoltarea potenţialului activităţii întreprinderii, şi cuprinde: clientela, vadul comercial, debuşeele, reputaţia, poziţia etc.

Contul **207 „Fond comercial”** are funcţie contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea fondului comercial achiziţionat precum şi cel adus ca aport la capitalul societăţii. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea fondului comercial cedat. **Soldul** este debitor şi reflectă fondul comercial existent.

Contul 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”. Acest cont evidențiază amortizarea calculată asupra imobilizărilor necorporale. pentru cunoașterea amortizării pe fiecare fel de imobilizare necorporală. Contul sintetic, se desfășoară în următoarele subconturi: 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”; 2803 „Amortizărea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare”; 2805 „Amortizarea concesiuinilor, brevetelor și altor drepturi și valori similare”; 2807 „Amortizarea fondului comercial”; 2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”

Contul **280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”** are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea cheltuielilor aferente amortizării imobilizărilor necorporale. **Debitul** acestui cont reflectă amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale cedate sau scoase din activ. **Soldul creditor** reflectă amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale la sfârșitul exercițiului.

Exemple de utilizare a conturilor menționate:

47. Intreprinderea achiziționează un program informatic în valoare de 2.000.000lei.

Această operație va avea ca efect modificarea elementului din activul bilanțului „Alte imobilizări necorporale” în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea activului prin intrarea în patrimoniu a unui bun economic, și totodată, modificarea altui element din pasivul bilanțului „Furnizori de imobilizări”, ceea ce semnifică creșterea obligației față de furnizorul de imobilizări de a-i plăti contravaloarea bunului primit. Creșterea de activ se va înregistra în debitul contului „Alte imobilizări necorporale”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Furnizori de imobilizări”.

Astfel, s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

208	„Alte imobilizări necorporale”	=	404	„Furnizori de imobilizări”	2.000.000 lei

48. Se înregistrează amortizarea programului informatic pentru primul an de utilizare în sumă de 1.000.000 lei.

Această operaţie economică are ca efect majorarea elementului de activ „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele", prin includerea în cheltuieli a amortizării şi concomitent, majorarea elementului de pasiv „Amortizări privind imobilizările necorporale", prin majorarea amortizării înregistrate. Creşterea de activ se înregistrează în debitul contului „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele", iar creşterea de pasiv, se înregistrează în creditul contului „Amortizări privind imobilizările necorporale".

Formula contabilă este următoarea:

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"	=	280 „Amortizări privind imobilizările necorporale"	1.000.000 lei

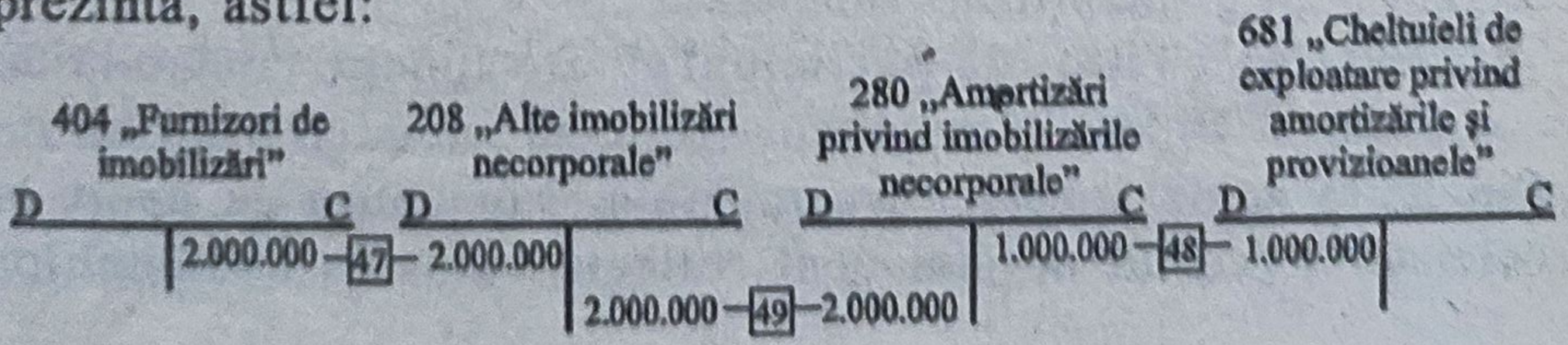
În anul al doilea de folosire a programului informatic se înregistrează amortizarea prin aceeaşi formulă contabilă, astfel în doi ani de folosire s-a recuperat întreaga lui valoare.

49. Se înregistrează scoaterea din evidenţă a programului informatic complet amortizat. Această operaţie produce diminuarea elementului de activ „Alte imobilizări necorporale", prin ieşirea din patrimoniu a acestui bun şi totodată, diminuarea elementului de pasiv „Amortizări privind imobilizările necorporale", prin micşorarea amortizării înregistrate. Diminuarea de activ se înregistrează în creditul contului „Alte imobilizări necorporale" iar diminuarea de pasiv se înregistrează în debitul contului „Amortizări privind imobilizările necorporale".

Formula contabilă este următoarea:

280 „Amortizări privind imobilizările necorporale"	=	208 „Alte imobilizări necorporale"	2.000.000 lei

Înregistrarea în ordine sistematică a operaţiilor menţionate se prezintă, astfel:



6.2.3. Conturile de imobilizări financiare

6.2.3.1. Conținutul imobilizărilor financiare

Regiile autonome, dar mai cu seamă societățile comerciale pot participa cu capital la formarea capitalului altor societăți comerciale sau la dezvoltarea acestora.

Participarea se poate face în mai multe feluri: cumpărarea de obligațiuni și acțiuni, prin părți sociale; prin înprumuturi acordate pe termen lung.

O întreprindere, societate sau particular, poate cumpăra acțiunile altei societăți pe o perioadă mare de timp, fapt pentru care acțiunile respective fac parte, și sunt înregistrate în patrimoniul întreprinderii sau particularului. Dacă numărul acțiunilor cumpărate este relativ mare, posesia lor devine benefică permițând exercitarea unei influențe asupra întreprinderii de la care le-a cumpărat. Dacă întreprinderea cumpărătoare posedă între 10-50% din acțiunile altei societăți, aceste acțiuni poartă denumirea de **participație sau titluri de participație,** iar peste 50%, acesta din urmă devine filială a întreprinderii cumpărătoare. Totodată, întreprinderile care au sume disponibile pot acorda altor întreprinderi împrumuturi pe termen lung.

Pentru titlurile de participare deținute întreprinderile încasează anual cote-părți din profit sub formă de dividende, iar pentru împrumuturile acordate încasează dobânzi.

6.2.3.2 Conturile de imobilizăi financiare

Principalele conturi sintetice în care se înregistrează operațiile economice privind imobilizările financiare sunt: 261 „Titluri de participare"; 267 „Creanțe imobilizate"; 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare".

Contul **261 „Titlul de participare"** are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea titlurilor de participare achiziționate, răscumpărate, sau aduse ca aport la societate. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea cheltuielilor

privind titlurile de participare cedate. **Soldul** reflectă valoarea titlurilor de participare existente.

Contul **267 „Creanțe imobilizate”** are funcție contabilă de cont de activ. In **debitul** acestui cont se reflectă valoarea împrumuturilor acordate și a veniturilor de realizat din dobânzile la împrumuturi. In **creditul** acestui cont se reflectă valoarea împrumutului rambursat și a dobânzii încasate. **Soldul este debitor** și reflectă valoarea împrumuțurilor și a diverselor creanțe acordate altor întreprinderi.

Contul **269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”** este cont cu funcție contabilă de cont de pasiv și este utilizat pentru evidențierea obligațiilor de plată create în cadrul relațiilor de achiziționare a imobilizărilor financiare. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate pentru achiziționarea de imobilizări financiare. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite pentru imobilizări financiare. **Soldul este creditor** și reflectă sumele datorate și neplătite.

Exemple de utilizare a acestor conturi.

50. Se cumpără de la o altă societate, pe termen lung, un pachet de 1.000 acțiuni cu valoare nominală de 15.000 lei.

Această operație economică are ca efect creșterea activului întreprinderii la elementul „Titluri de participare”, și totodată, creșterea pasivului întreprinderii la elementul „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”. Conform regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în contul „Titluri de participare” pe debit, iar creșterea de pasiv se va înregistra în contul „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare” pe credit.

Formula economică:

261	„Titluri de participare”	=	269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”	15.000.000 lei

51. Se achită titlurile cumpărate din disponibilul existent în cont în bancă.

Această operație are ca efect scăderea elementului de activ „Conturi curente la bănci” (sold debitor), ceea ce semnifică scăderea disponibilităților existente în contul curent al întreprinderii de la o bancă și concomitent, o scădere a elementului de pasiv „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”, ceea ce semnifică micșorarea obligației întreprinderii față de terța persoană de la care a cumpărat titlurile. Scăderea de pasiv va fi înregistrată în debitul contului „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”, iar scăderea de activ va fi înregistrată creditul contului „Conturi curente la bănci”.

Formula contabilă este următoarea:

269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”	=	512 „Conturi curente la bănci”		15.000.000

52. Întreprinderea acordă un împrumut pe termen lung în sumă de 5.000.000lei. Dobânda cuvenită este de 20%.

$$\text{Dobânda} = \frac{5.000.000 \times 20}{100} = 1.000.000 \text{ lei}$$

Această operație economică produce următoarele modificări patrimoniale: o micșorare în activul bilanțului la elementul „Conturi curente în bănci”, ceea ce semnifică micșorarea disponibilului existent în contul întreprinderii; o majorare în pasivul bilanțului la elementul „Venituri din dobânzi”, ceea ce semnifică creșterea veniturilor financiare obținute de întreprindere din dobânda cuvenită; o majorare în activul bilanțului la elementul „Creanțe imobilizate”, ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță a întreprinderii de a încasa la scadență contravaloarea împrumutului și a dobânzii cuvenite. Tinând seama de reguile de funcționare a conturilor, micșorarea de activ se va înregistra în creditul contului „Conturi curente la bănci”, creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Venituri din dobânzi”, iar creșterea de activ se va înregistra în debitul contului „Creanțe imobilizate”.

Formula contabilă la care s-a ajuns în urma efectuării analizei contabile este următoarea:

267 „Creanțe imobilizate”	=	%		6.000.000 lei
		512	„Conturi curente la bănci”	5.000.000 lei
		766	„Venituri din dobânzi”	1.000.000 lei

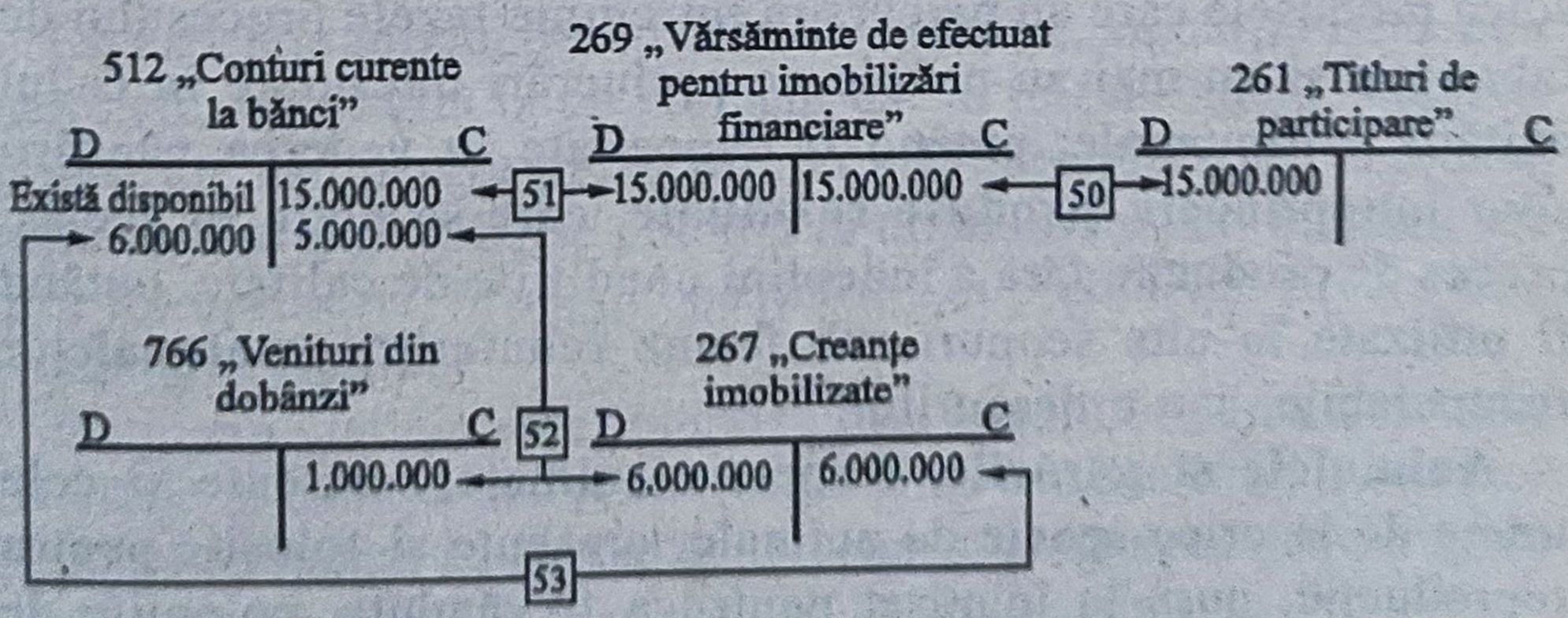
53. La scadență se înregistrează împrumutul restituit, inclusiv dobânda cuvenită.

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de activ „Conturi curente la bănci”, ceea ce semnifică creșterea disponibilului în contul întreprinderii de la bancă și totodată, scăderea elementului de activ „Creanțe imobilizate”, ceea ce semnifică scăderea dreptului de creanță al întreprinderii. Operația economică se va înregistra în două conturi care au aceeași denumire cu elementele modificate: „Creanțe imobilizate” și „Conturi curente la bănci”. Contul „Conturi curente la bănci”, fiind cont de activ se va debita cu suma ce reprezintă creanța încasată, iar contul „Creanțe imobilizate”, fiind cont de activ, se va credita cu micșorarea dreptului de creanță.

Astfel, s-a ajuns la următoarea formulă contabilă.

512 „Conturi curente la bănci”	=	267 „Creanțe imobilizate”	6.000.000 lei

În formă sistematică, Înregistrarea operațiilor economice menționate se prezintă astfel:



6.3. CONTURILE DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

6.3.1. Conținutul și structura stocurilor și a producției în curs de execuție

Stocurile de valori materiale și comenzile în curs de execuție cuprind totalitatea bunurilor și serviciilor din cadrul întreprinderii, în scopul consumării lor în procesul de producție, sau pentru a fi vândute în aceeași stare, sau după ce au suferit o prelucrare.

În structura stocurilor se cuprind următoarele elemente: materii prime, materiale consumabile, produsele, animalele, mărfurile, ambalajele, obiectele de inventar și producția în curs de execuție.

Materiile prime sunt acele bunuri care participă la producerea noilor produse și care se caracterizează prin faptul că își transmit direct valoarea, cât și conținutul lor material asupra noilor produse, căpătând o nouă formă și chiar o nouă destinație.

Materialele consumabile sunt acele bunuri materiale care au caracteristic faptul că participă direct la procesul de producție, sau ajută procesul de producție, fără a se regăsi, de regulă, în conținutul noului produs obținut.

Produsele, se pot găsi sub formă de **semifabricate,** adică produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții, sau se livrează altor întreprinderi; **produse finite,** adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadul unității patrimoniale, putând fi depozitate în vederea vânzării altor întreprinderi; **produse reziduale,** care se obțin în același proces de producție fără a îndeplini condițiile de calitate, putând fi utilizate în alte scopuri sub forma rebuturilor, materialelor recuperabile, sau a deșeurilor.

Animalele și păsările, respectiv animalele născute și cele tinere de la orice specie de animale, crescute și folosite pentru reproducție, puse la îngrășat pentru a fi vândute, coloniile de

albine precum și animalele de producție pentru lapte, carne, lână, blană.

Mărfurile sunt acele bunuri materiale pe care întreprinderea le cumpără în scop de revânzare.

Ambalajele sunt acele bunuri care servesc la păstrarea și transportul produselor și mărfurilor și care pot fi ambalaje refolosibile, achiziționate goale sau odată cu bunurile aprovizionate și ambalaje confecționate în întreprindere în scopul utilizării sau vânzării.

Obiecte de inventar sunt acele bunuri materiale care nu îndeplinesc cumulativ cele două condiții de a fi considerate mijloace fixe: au o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege, indiferent de durata lor de utilizare, sau au o durată de utilizare mai mică de un an, indiferent de valoarea lor. Sunt asimilate obiectele de inventar și următoarele categorii de bunuri: echipamentul de protecție și de lucru, cazarmamentul și alte bunuri similare.

Având în vedere caracteristicile acestora de a participa la mai multe procese de producție și de circulație din întreprindere, și de transmitere treptată a valorii lor, evidența se ține pe obiecte de inventar în depozit, obiecte de inventar în folosință, și separat, uzura obiectelor de inventar.

Producția în curs de execuție este acea producție care nu a parcurs toate fazele procesului de fabricație, prevăzute în prócesul tehnologic, sau cărora nu li s-a efectuat încă recepția tehnică, considerate ca producție neterminată.

Cu excepția producției în curs de execuție, stocurile de bunuri materiale se pot afla la un moment dat în întreprindere, sau date în păstrare sau pentru prelucrare la alte întreprinderi. Totodată, în cadrul întreprinderii se pot afla la un moment dat, bunurile ale altor întreprinderi în scopul păstrării sau prelucrării și care sunt evidențiate separat.

De menționat că, este interzisă prin lege, deținerea de valori materiale și bănești sub orice formă și cu oricare titlu, a oricăror drepturi și obligații patrimoniale, precum și efectuarea de operațiuni patrimoniale, fără a fi înregistrate în contabilitate

albine precum şi animalele de producţie pentru lapte, carne, lână, blană.

Mărfurile sunt acele bunuri materiale pe care întreprinderea le cumpără în scop de revânzare.

Ambalajele sunt acele bunuri care servesc la păstrarea şi transportul produselor şi mărfurilor şi care pot fi ambalaje refolosibile, achiziţionate goale sau odată cu bunurile aprovizionate şi ambalaje confecţionate în întreprindere în scopul utilizării sau vânzării.

Obiecte de inventar sunt acele bunuri materiale care nu îndeplinesc cumulativ cele două condiţii de a fi considerate mijloace fixe: au o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege, indiferent de durata lor de utilizare, sau au o durată de utilizare mai mică de un an, indiferent de valoarea lor. Sunt asimilate obiectele de inventar şi următoarele categorii de bunuri: echipamentul de protecţie şi de lucru, cazarmamentul şi alte bunuri similare.

Având în vedere caracteristicile acestora de a participa la mai multe procese de producţie şi de circulaţie din întreprindere, şi de transmitere treptată a valorii lor, evidenţa se ţine pe obiecte de inventar în depozit, obiecte de inventar în folosinţă, şi separat, uzura obiectelor de inventar.

Producţia în curs de execuţie este acea producţie care nu a parcurs toate fazele procesului de fabricaţie, prevăzute în prócesul tehnologic, sau cărora nu li s-a efectuat încă recepţia tehnică, considerate ca producţie neterminată.

Cu excepţia producţiei în curs de execuţie, stocurile de bunuri materiale se pot afla la un moment dat în întreprindere, sau date în păstrare sau pentru prelucrare la alte întreprinderi. Totodată, în cadrul întreprinderii se pot afla la un moment dat, bunurile ale altor întreprinderi în scopul păstrării sau prelucrării şi care sunt evidenţiate separat.

De menţionat că, este interzisă prin lege, deţinerea de valori materiale şi băneşti sub orice formă şi cu oricare titlu, a oricăror drepturi şi obligaţii patrimoniale, precum şi efectuarea de operaţiuni patrimoniale, fără a fi înregistrate în contabilitate

6.3.2. Evaluarea stocurilor și a producției în curs de execuție

Contabilitatea stocurilor de valori materiale se ține cantitativ-valoric, sau numai valoric.

La intrarea în patrimoniu, bunurile materiale se evaluează pe categorii de bunuri, astfel: cele cumpărate din afară la prețul de achiziție, cele produse de către întreprindere la costul de producție, iar animalele și păsările la prețul de achiziție sau producție, după caz.

La ieșirea din patrimoniu bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea a trei feluri de costuri, determinate prin metode specifice, astfel: metoda „costului mediu ponderat" (C.M.P.); metoda „primei intrări – primei ieșiri" (F.I.F.O.); metoda „prețurilor standard" (prestabilite).

Costul mediu ponderat se determină după fiecare intrare sau la sfârșitul lunii, ca raport între valoarea totală a stocului inițial plus valoarea intrărilor la cantitatea existentă în stocul inițial plus valoarea intrată.

Potrivit **metodei „primei intrări – primei ieșiri"**, bunurile ieșite din patrimoniu se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al primei intrări sau lot. Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului următor, în ordine cronologică.

Prețurile standard, numite și prestabilite (planificate) sunt prețuri medii ale perioadei precedente. Evaluarea la aceste prețuri medii necesită evidențierea separată a diferențelor de preț față de costul de achiziție sau costul de producție.

Diferențele de preț constau în cheltuielile efectuate în plus de către întreprindere cu ocazia aducerii în întreprindere a bunurilor achiziționate, cu manipularea (încărcare-descărcare). Diferențele de preț se înregistrează în momentul efectuării lor, al intrării bunurilor în patrimoniu și se repartizează proporțional asupra valorii bunurilor ieșite din patrimoniu, cât și asupra celor rămase

în stoc. Repartizarea acestora se face pe baza **coeficientului de repartizare a diferențelor de preț** (K_{dp}), care se determină pe baza informațiilor înregistrate în debitul conturilor de stocuri, astfel:

$$K_{dp} = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențele de preț aferente intrărilor în timpul perioadei}}{\text{soldul inițial al stocurilor existente} + \text{Valoarea intrărilor în timpul perioadei}}$$

Coefeicientul astfel calculat se aplică la valoarea bunurilor ieșite din gestiune și se obține cota-parte din diferențele de preț care se înregistrează în conturile corespunzătoare bunurilor ieșite. Coeficientul de repartizare a diferențelor de preț se calculează în baza informațiilor din conturile sintetice, pe grupe sau categorii de stocuri. La sfârșitul perioadelor, soldurile conturilor de diferențe se adună la soldurile conturilor de stocuri la prețuri de înregistrare și astfel se oține costul efectiv de achiziție sau de producție.

Valoarea producției în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a stadiului sau gradul de efectuare a operațiilor tehnologice, sau prin metoda contabilă, potrivit căreia valoarea producției în curs de execuție este egală cu diferența dintre totalul cheltuielilor de producție și costul efectiv al producției obținute.

6.3.3. Conturile de stocuri

6.3.3.1. Conturile de stocuri privind materiile prime și materialele consumabile

Pentru cunoașterea existenței și mișcării stocurilor de materii prime și materiale se utilizează, următoarele conturi sintetice: 300 „Materii prime", 301 „Materiale consumabile", 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale".

Contul **300 „Materii prime"** este utilizat pentru evidențierea existenței și mișcării stocurilor de materii prime care participă direct la fabricarea produselor și care se regăsesc în produsul

finit, integral sau parțial, în starea lor inițială, fie transformată. După conținutul economic este cont de mijloace economice cu conținut material, iar după funcția contabilă este cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea materiilor prime intrate în gestiunea întreprinderii pe următoarele căi: achiziționare din afară, aduse de la terți unde au fost date spre prelucrare sau păstrare, aduse ca aport în natură la societate, primite prin donații cu titlu gratuit, constatate plus la inventarieie. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime ieșite din gestiune pe următoerele destinații: consum în procesul de producție, date în prelucrare sau păstrare altor întreprinderi, retragerea aporturilor în natură, vânzare, lipsuri constatate la inventariere, pierderi datorate calamităților naturale. **Soldul** este debitor și reflectă valoarea materiilor prime existente în întreprindere.

Contul **301 „Materiale consumabile”** are aceeași funcție contabilă de cont activ, și funcționează asemănător contului 300 „Materii prime”.

Conținutul economic diferit, impune evidențierea materialelor consumabile pe grupe fapt pentru care contul sintetic 301 „Materiale consumabile” se desfășoară pe următoarele subconturi: 3011 „Materiale auxiliare”, 3012 „Combustibili”, 3013 „Ambalaje”, 3014 „Piese de schimb”, 3015 „Semințe și materiale de plantat”, 3016 „Furaje”, 3018 „Alte materiale consumabile”.

Contul **308 „Diferențe de preț la meterii prime și materiale”** este utilizat pentru evidențierea diferențelor între prețul de înregistrare prestabilit și costul de achiziție, inclusiv taxa pe valoarea adăugată (TVA – nedeductibilă) aferente materiilor prime și materialelor consumabile intrate în gestiunea întreprinderii. Acest cont îndeplinește funcția de colectare și repartizare a diferențelor de preț și are funcție contabilă de cont activ. **Debitul** său reflectă cheltuielile suplimentare făcute de întreprindere cu ocazia aprovizionării materiilor prime și materialelor. **Creditul** său reflectă chetuielile suplimentare repartizate asupra valorii materiilor prime și materialelor consumabile ieșite din gestiune.

Soldul acestui cont reflectă diferențele de preț aferente stocurilor de materii prime și materiale existente în întreprindere.

Exemple de utilizare a acestor conturi:

54. Întreprinderea se aprovizionează cu materii prime de la furnizori în valoare de 1.250.000 lei. În factură sunt trecute și cheltuielile de transport în sumă de 100.000 lei

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de activ „Materii prime", ceea ce semnifică creșterea stocului de materii prime existent în întreprindere, și a elementului de activ „Diferențe de preț la materii prime și materiale", ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor suplimentare făcute de întreprindere cu ocazia aprovizionării.Concomitent, are loc o creștere a elementului de pasiv „Furnizori", ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii față de furnizorii săi de a le plăti contravaloarea materiilor prime și a cheltuielilor de transport. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Materii prime", „Diferențe de preț la materii prime și materiale", iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Furnizori".

Formula contabilă este următoarea:

	%	=	401	„Furnizori"	1.350.000 lei
300	„Materii prime"				1.250.000 lei
301	„Diferențe de preț la materii și materiale"				100.000 lei

55. Pentru încărcarea-descărcarea și transportul materiilor prime de la gară la întreprindere s-au mai plătit 25.000 lei în numerar. Această operație economică va produce o majorare a cheltuielilor suplimentare făcute cu ocazia aprovizionării la elementul de activ „Diferențe de preț la materii prime și materiale" și totodată, va produce o diminuare a elementului de activ „Casa", ceea ce

---

* La operațiile de intrări și ieșiri din stocuri și anterior cu imobilizări, intervine și contul „Taxa pe valoarea adăugată" (TVA). Întrucât T.V.A. se va studia la un alt capitol, din motive didactice, la exemplele luate până atunci, nu se va utiliza acest cont.

semnifică micşorarea numerarului existent în caseria întreprinderii. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Diferențe de preț la materii prime și materiale" și „Casa". Majorarea de activ se va înregistra în debitul contului „Diferențe de preț la materii prime și materiale", iar micșorarea de activ se va înregistra în creditul contului de activ „Casa".

Formula contabilă este următoarea:

308	„Diferențe de preț la materii prime și materiale"	=	531	„Casa"	25.000 lei

56. Se dau în consum, în procesul de producție al întreprinderii, materii prime în valoare de 750.000 lei. Totodată, se repartizează și cota-parte din diferențele de preț (cheltuieli suplimentare) aferentă materiilor prime consumate.

Pentru calcuarea cotei-părți a diferențelor de preț aferentă materiilor prime consumate se va determina coeficientul de repartizare a diferențelor de preț (Kdp) pe baza datelor înregistrate în debitul conturilor 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale" și a celor din debitul contului 300 „Materii prime". Coeficientul astfel calculat se va înmulți cu valoarea materiilor prime date în consum, astfel:

$$K.dp = \frac{125.000}{1.250.000} = 0,1$$

Cota-parte din diferențele de preț aferentă materiilor prime consumate se determină înmulțind valoarea materiilor prime date în consum 750.000 lei cu, coeficientul calculat, astfel:

$$750.000 \times 0,1 = 75.000 \text{ lei}$$

Această operație economică va produce următoarele modificări patrimoniale: o micșorare a elementului de activ „Materii prime", ceea ce semnifică micșorarea stocului de materii prime existent, o micșorare a elementului de activ „Diferențe de preț la materii prime și materiale", ceea ce semnifică repartizarea cotei-părți din diferențele de preț aferente materiilor prime consumate, precum

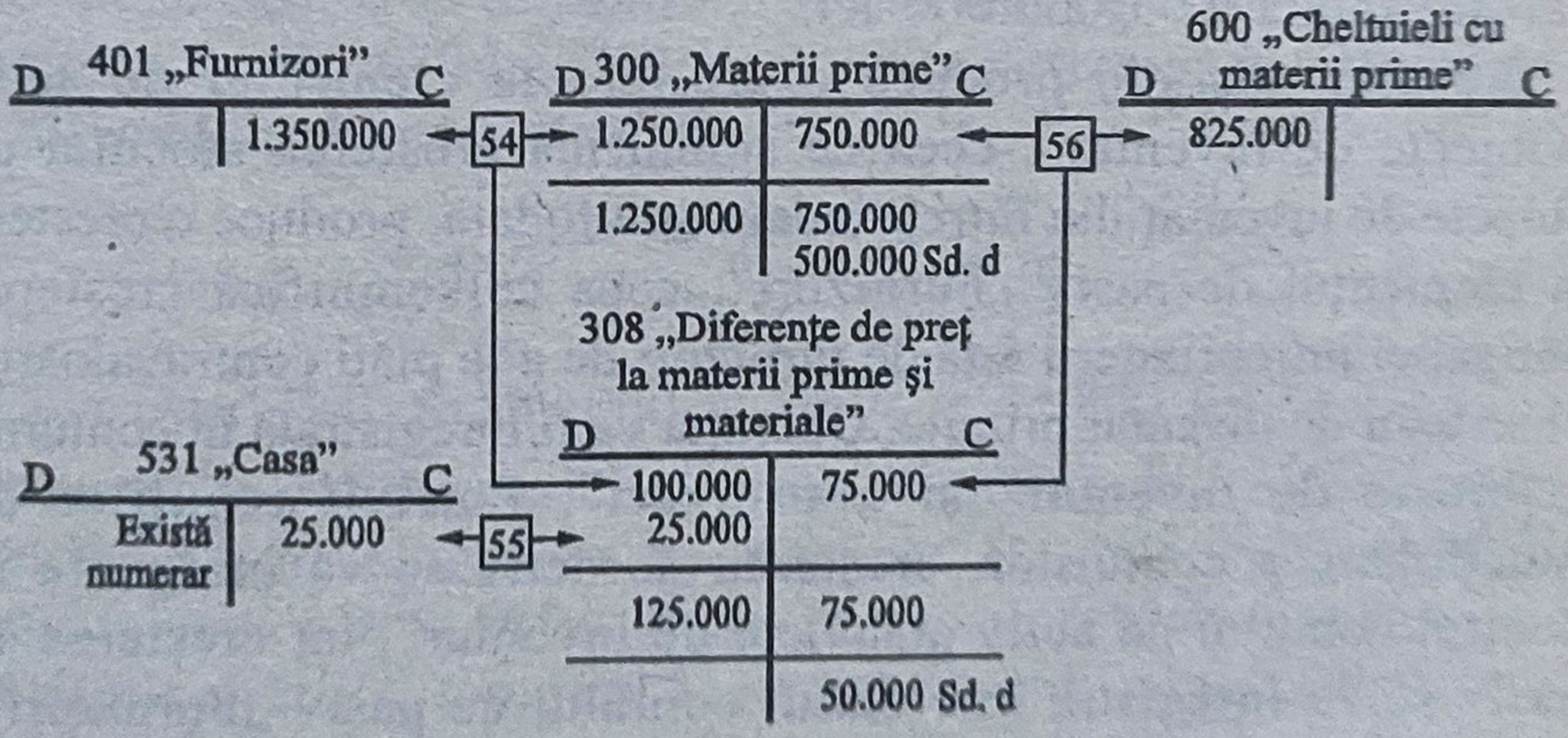
și o majorare a elementului de activ „Cheltuieli cu materiile prime", ceea ce semnifică majorarea cheltuielilor făcute de întreprindere în scopul desfășurării activității productive.

Conturile în care se va înregistra operația economică poartă denumirea elementelor modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Cheltuieli cu materiile prime", iar micșorările de activ se vor înregistra în creditul conturilor de activ „Materii prime" și „Diferențe de preț la materii prime și materiale".

Deci , formula contabilă este următoarea:

600	„Cheltuieli cu materii prime"	=	%		825.000 lei
			300	„Materii prime"	750.000 lei
			308	„Diferențe de preț la materii prime și materiale"	75.000 lei

Schematic, înregistrările și darea în consum a materiilor prime, inclusiv diferențele de preț se prezintă astfel:



6.3.3.2. Conturile privind obiectele de inventar

Din grupa conturilor de obiecte de inventar, mai importante sunt următoarele conturi sintetice: 321 „Obiecte de inventar", 322 „Uzura obiectelor de inventar", 328 „Diferențe de preț la obiectele de inventar".

Contul **321 „Obiecte de inventar”** funcționează asemănător conturilor 300 „Materiilor prime” și 301 „Materiale consumabile”, iar contul 328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar” funcționează asemănător contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”.

Contul **322 „Uzura obiectelor de inventar”** este utilizat pentru evidențierea uzurii obiectelor de inventar a căror valoare se teransmite treptat și se include în cheltuieli în mod eșalonat pe durata mai multor exerciții financiare. Acest cont îndeplinește funcția de cont rectificativ a valorii obiectelor de inventar și are funcție contabilă de cont de pasiv. Creditul acestuia reflectă uzura obiectelor de inventar date în folosință, inclusă în cheltuieli. Debitul acestui cont reflectă valoarea obiectelor de inventar scoase din folosință. Soldul este creditor și reflectă uzura obiectelor de inventar.

Exemplu:

57. Se înregistrează aprovizionarea cu obiecte de inventar în valoare totală de 1.000.000 lei.

Această operație produce o creștere la elementul de activ „Obiecte de inventar”, ceea ce semnifică creșterea stocului de obiecte de inventar din întreprindere și totodată, produce o creștere la elementul de pasiv „Furnizori”, ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii față de furnizori de a le plăti contravaloarea obiectelor de inventar primite. Operația va fi înregistrată în conturile „Obiecte de inventar” și „Furnizori”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Obiecte de inventar”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Furnizori”.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

321 „Obiecte de inventar”	=	401	„Furnizori”	1.000.000 lei

58. Cu ocazia aprovizionării se fac cheltuieli suplimentare de transport, încărcare-descărcare în sumă de 80.000 lei, care se plătesc în numerar.

Această operație are ca efect majorarea unui element de activ „Diferențe de preț la obiecte de inventar", ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor efectuate de întreprindere cu ocazia aprovizionării de obiecte de inventar și concomitent, micșorarea unui element, tot de activ „Casa", ceea ce semnifică micșorarea numerarului din casierie. Celel două conturi în care se va înregistra operația contabilă sunt: „Diferențe de preț la obiecte de inventar" și „Casa". Majorarea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Diferențe de preț la obiectele de inventar", iar micșorarea de activ se va înregistra în creditul contului de activ „Casa".

Formula contabilă este următoarea:

308	„Diferențe de preț la obiecte de inventar"	=	531	„Casa"	80.000 lei

Având în vedere caracteristica obiectelor de inventar de a participa la mai multe cicluri de exploatare, momentul dării lor în folosință coincide cu momentul utilizării lor, deci, cu momentul începerii consumului lor treptat în procesul de exploatare.

59. Se înregistrează darea în folosință a unior obiecte de inventar în valoare de 560.000 lei. Totodată, se repartizează și cota-parte din diferențele de preț aferentă.

$$Kdp = \frac{80.000}{1.000.000} = 0,08$$

Cota-parte D.P. = 560.000 lei×0,08 = 44.800 lei

Această operație economică produce modificarea elementului de pasiv „Uzura obiectelor de inventar" în sensul majorării, a elementului de activ „Diferențe de preț la obiecte de inventar" în sensul micșorării și totodată, a elementului de activ „Cheltuieli cu obiectele de inventar" în sensul majorării. Conturile în care se va înregistra operația econiomică poartă aceeași denumire cu elementele modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, majorarea de activ se înregistrează în debitul contului de activ „Cheltuieli cu obiectele de inventar", micșorarea de activ se înregistrează în creditul contului de activ „Diferențe de preț la

obiectele de inventar", iar majorarea de pasiv se înregistrează în creditul contului de pasiv „Uzura obiectelor de inventar".

Formula contabilă este deci:

602	„Cheltuieli cu obiectele de inventar"	=	%		604.800 lei
			322	„Uzura obiectelor de inventar"	560.000 lei
			328	„Diferențe de preț la obiectele de inventar"	44.800 lei

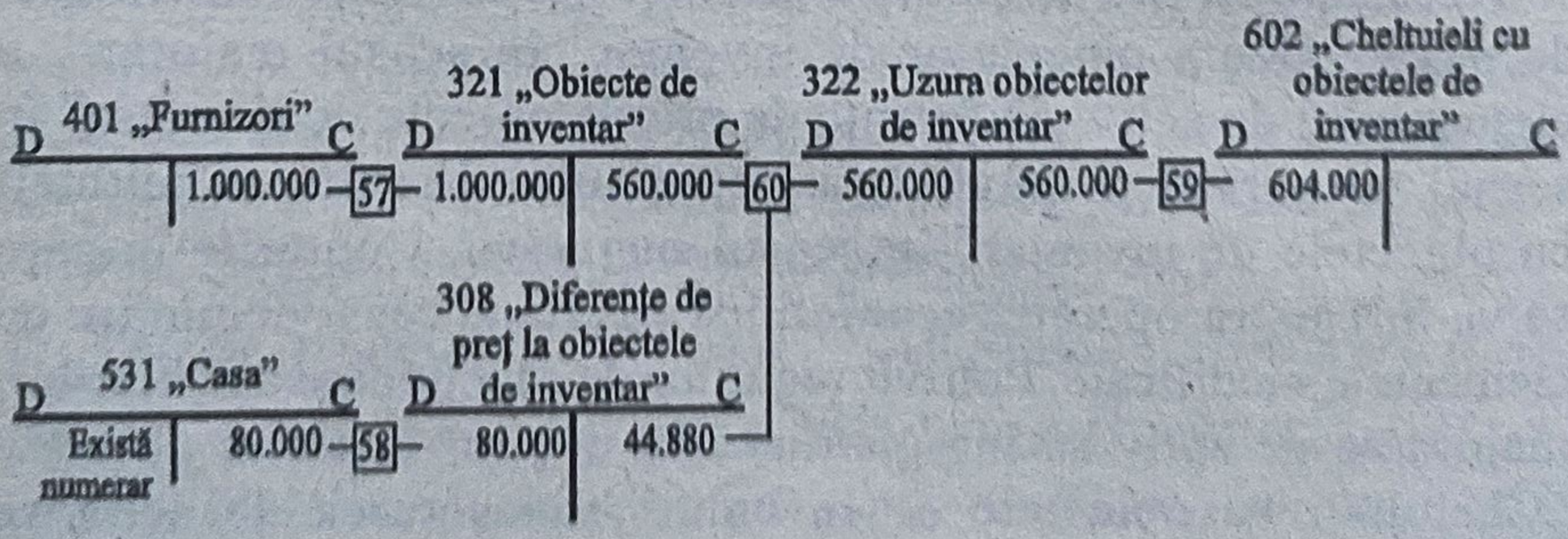
60. La sfârșitul exercițiului financiar se inventariază obiectele de inventar date în folosință și se constată că toate au fost consumate. Se înregistrează scoaterea lor din folosință.

Această operație economică are ca efect micșorarea elementului de pasiv „Uzura obiectelor de inventar" și totodată, micșorarea elementului de activ „Obiecte de inventar". Cele două conturi în care se înregistrează operația economică sunt: „Obiecte de inventar" și „Uzura obiectelor de inventar". Contul „Obiecte de inventar" fiind cont de activ, se va credita cu micșorarea de activ, iar contul „Uzura obiectelor de inventar" fiind cont de pasiv, se va debita cu micșorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

322	„Uzura obiectelor de inventar"	=	321	„Obiecte de inventar" 560.000 lei

În forma sistematică, operațiile economice cu obiecte de inventar se reflectă astfel:



6.3.3.3. Contul 351 „Materii și materiale aflate la terți”

Cu ajutorul acestui cont se evienţiază stocurile de materii prime și materiale consumabile aflate la prelucrare sau păstrare la alte unități economice. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont, reflectă valoarea materiilor prime și materialelor date în prelucrare sau păstrare la terți. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea materiilor prime și materialelor reintrate în gestiune de la terți. **Soldul** reflectă valoarea materiilor prime și materialelor aflate la terți.

În mod asemănător funcționează și alte conturi, cum sunt: 352 „Obiecte de inventar la terți”; 354 „Produse aflate la terți”; 356 „Animale aflate la terți”; 357 „Mărfuri în custodie sau în consignație la terți”.

De menționat că, la întoarcerea bunurilor de la prelucrare, acestea vor avea o altă formă și o altă valoare. Diferența de valoare adăugată de întreprinderea prelucrătoare se va înregistra ca o obligație de plată față de terți (furnizori), iar cheltuielile cu transportul acestotra se vor înregistra separat în contul de diferențe de preț la materii prime și materiale.

Exemple:

61. Se trimit la Fabrica de Nutrețuri Combinate (F.N.C.), materii prime în valoare de 1.200.000 lei, în vederea preparării de furaje combinate.

Această operație economică are ca efect diminuarea stocului de materii prime din întreprindetre și totodată, majorarea stocului de materii prime date în prelucrare la terți. Operația economică va fi înregistrată în conturile „Materii și materiale aflate la terți” și „Materii prime”. potrivit regulilor de funcționare a conturilor, majorarea de activ se va înregistra în debitului contului de activ „Materii și materiale aflate la terți”, iar diminuarea de activ se va înregistra în creditul contului de activ „Materii prime”.

Formula contabilă este următoarea:

351	„Materii prime și materiale aflate la terți”	=	300	„Materii prime”	1.200.000 lei

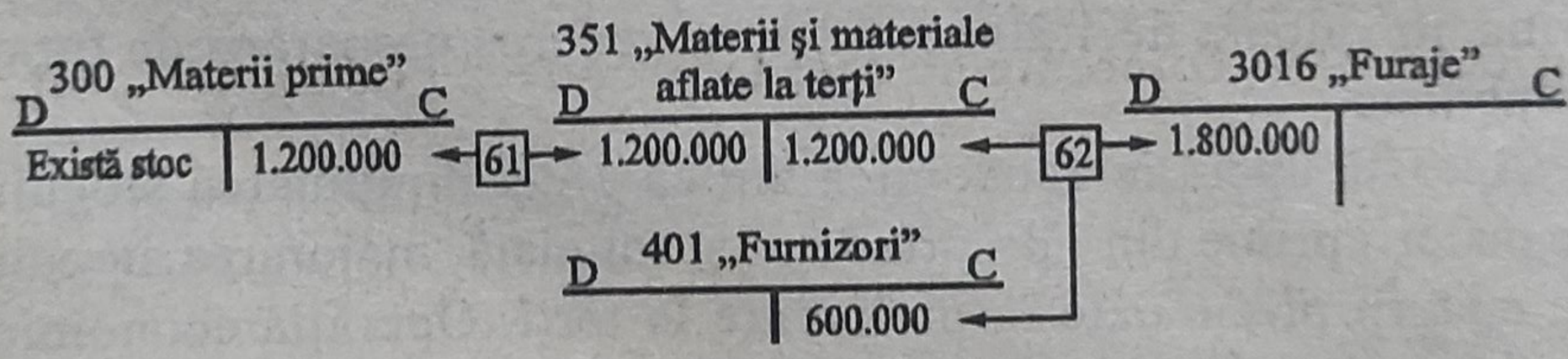
62. Se înregistrează factura primită de la întreprinderea prelucrătoare în care sunt consemnate Furaje combinate în valoare totală de 1.800.000 lei.

Această operaţie economică are ca efect micşorarea elementului de activ „Materii şi materiale aflate la terţi", majorarea elementului de activ „Materiale consumabile" respectiv „Furaje" şi majorarea elementului de pasiv „Furnizori". Conturile în care se va înregistra operaţia economică au aceeaşi denumire cu elementele de bilanţ modificate de operaţia economică. Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Furaje" fiind cont de activ se va debita cu majorarea de activ, contul „Materii şi materiale aflate la terţi" se va credita cu micşorarea de activ, contul „Furnizori" se va credita cu majorarea de pasiv.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

3016	„Furaje"	=	%		1.800.000 lei
			351	„Materii şi materiale aflate la terţi"	1.200.000 lei
			401	„Furnizori"	600.000 lei

Înregistrarea în ordine sistematică a operaţiilor economice menţionate se prezintă astfel:



6.3.3.4. Conturile de produse

Principalele conturi din această grupă sunt: 331 „Produse în curs de execuţie", 341 „Semifabricate", 345 „Produse finite", 346 „Produse reziduale", 348 „Diferenţe de preţ la produse".

Contul **331 „Produse în curs de execuţie"** este utilizat pentru evidenţierea produselor care nu au trecut prin toate fazele de fabricaţie prevăzute în procesul tehnologic, precum şi a produselor

nesupuse probelor tehnice, numită și producție neterminată. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul efectiv al producției în curs de execuție. **Creditul** acestui cont reflectă costul efectiv al producției terminate, valoarea produselor în curs de execuție constatate lipsă sau deteriorate, precum și pierderile din calamități natruale la producția neterminată. **Soldul** contului reflectă costul efectiv al producției aflate în curs de execuție.

Contul **345 „Produse finite"** este utilizat pentru evidențierea stocurilor de produse finite, cât și a mișcării acestora, aflate în patrimoniul întreprinderii. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea la preț de înregistrare a produselor finite intrate în gestiunea întreprinderii, astfel: obținute din procesul de producție; constatate plus la inventariere; aduse de la terți unde au fost date în prelucrare sau păstrare. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea produselor finite ieșite din gestiune, astfel: vânzare; date în prelucrare sau păstrate la terți; lipsuri constatate; retragerea aportului de capital adus de întreprinzător; pierderi din calamități naturale. **Soldul** este debitor și reflectă stocul de produse finite existent.

În mod asemănător funcționează și conturile 341 „Semifabricate" și 346 „Produse reziduale"

Contul **348 „Diferențe de preț la produse"** este utilizat pentru evidențierea diferențelor favorabile și nefavorabile determinate la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune între prețul standard (prestabilit) și costul de producție la semifabricate, produse finite și produse reziduale.

Diferențele favoarbile se obțin atunci când costul efectiv este mai mic decât costul standard, la care au fost înregistrate produsele în momentul obținerii și se înregistrează în roșu, sau în negru dar încadrate în chenar. Diferențele nefavorabile se obțin atunci când costul efectiv este mai mare decât costul standard și se înregistrează în negru.

Contul 348 „Diferențe de preț la produse" este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă diferențele de

preț favorabile sau nefavorabile obținute la produsele din producția proprie. **Creditul** acestui cont reflectă diferențele de preț favorabile sau nefavorabile repartizate la sfârșitul perioadei asupra produselor ieșite din gestiune. **Soldul** contului este debitor și reflectă diferențele de preț favorabile sau nefavorabile aferente semifabricatelor și produselor existente în stoc.

Exemple de utilizare a acestor conturi:

63. Se obțin din procesul de producție următoarele semifabricate, și produse înregistrate la preț prestabilit (standard):

– semifabricate în valoare totală de 10.150.000 lei;
– produse finite în valoare totală 31.000.000 lei;
– produse rebutate în valoare totală de 25.000 lei;
– produse în curs de execuție (neterminate) 200.000 lei.

Această operație economică are ca efect creșterea elementelor de activ: „Semifabricate", „Produse finite", „Produse reziduale" și „Produse în curs de execuție" ceea ce semnifică creșterea stocurilor de asemenea produse existente în întreprindere. Totodată, produce o creștere a elementului de pasiv „Venituri din producția stocată", ceea ce semnifică creșterea veniturilor ca expresie valorică a stocurilor obținute. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire ca și elementele de bilanț modificate de operația economică. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterile de activ se vor înregistra în debitul conturilor de activ: „Semifabricate", „Produse finite", „Produse reziduale" și „Produse în curs de execuție", iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Venituri din producția stocată".

Astfel, formula contabilă este următoarea:

%		=	711	„Venituri din producția stocată"	41.375.000 lei
341	„Semifabricate"			„Semifabricate"	10.150.000 lei
345	„Produse finite"			„Produse finite"	31.000.000 lei
346	„Produse reziduale"			„Produse reziduale"	25.000 lei
331	„Produse în curs de execuție"			„Produse în curs de execuție"	200.000 lei

La sfârșitul lunii în contabilitatea de gestiune s-a determinat costul efectiv al semifabricatelor și produselor, astfel:

- 10.170.000 lei la semifabricate;
- 30.880.000 lei la produse finite;
- 30.000 lei la produse reziduale;
- 200.000 lei la produse în curs de execuție.

Tabelul 6.3.1

SITUAȚIA
privind stabilirea diferențelor de preț

Nr. crt.	Specificare	Preț de înregistrare (standard) (lei)	Preț efectiv (lei)	Diferențe de preț (± lei)
1	Semifabricate	10.150.000	10.170.000	+ 20.000
2.	Produse finite	31.000.000	30.880.000	– 120.000
3	Produse reziduale	25.000	30.000	+ 5.000
4	Produse în curs de execuție	200.000	200.000	–
	TOTAL	41.375.000	41.280.000	– 95.000

64. La sfârșitul lunii se înregistrează diferențele de preț constatate.

Această operație economică va produce modificarea în sensul creșterii elementului de activ „Diferențe de preț la produse", ceea ce semnifică creșterea elementelor de activ cu diferențele de preț favorabile sau nefavorabile constatate, și concomitent, va produce modificarea în sensul creșterii a elementului de pasiv „Venituri din producția stocată", ceea ce semnifică corectarea valorii produselor și semifabricatelor obținute cu diferențele de preț constatate. Conturile în care se va înregistra operația economică poartă aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Contul „Diferențe de preț la produse" fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere, se va debita, iar contul „Venituri din producția stocată" fiind cont de pasiv și având de înregistrat o creștere se va credita.

Formula contabilă este deci, următoarea:

348	„Diferențe de preț la produse”	= 711	„Venituri din producția stocată”	95.000	lei
	/ Semifabricate		/ Semifabricate	20.000	lei
	Produse finite		Produse finite	120.000	lei
	Produse reziduale		Produse reziduale	5.000	lei

65. Se vând produsele finite la prețul negociat cu clientul de 51.500.000 lei.

Această operație economică produce o creștere la elementul de activ „Clienți”, ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță asupra clienților, de a încasa de la aceștia contravaloarea produselor vândute și totodată, produce o creștere a elementului de pasiv „Venituri din vânzarea produselor finite”, ceea ce semnifică creșterea veniturilor întreprinderii din vânzarea produselor finite. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Clienți” și „Venituri din vânzarea produselor finite”, Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Clienți” se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Venituri din vânzarea produselor finite”, se va credita cu creșterea de la pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

411	„Clienți”	= 701	„Venituri din vânzarea produselor finite”	51.500.000	lei

66. Se descarcă gestiunea de produse finite la prețul cu care acestea au intrat în gestiune, inclusiv diferențele de preț constatate.

Această operație economică are ca efect micșorarea elementului de pasiv „Venituri din producția stocată”, și concomitent, micșorarea elementelor de activ: „Produse finite” și „Diferențe de preț la produse”. Operația se va înregistra în conturile care poartă aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Contul „Venituri din producția stocată” fiind cont de pasiv, se va debita cu micșorarea de pasiv. Contul „Produse finite” se va credita cu micșorarea de activ. Contul „Diferențe de preț la produse” se va credita cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

711	„Venituri din producţia stocată”	=	%		30.880.000 lei
			345	„Produse finite”	31.000.000 lei
			348	„Diferenţe de preţ la produse”	120.000 lei

67. Se vînd semifabricatele la preţul negociat cu clientul de 15.200.000 lei.

Analizând această operaţie economică după modelul analizei de la operaţia nr. 65 se ajunge la următoarea formulă contabilă:

411	„Clienţi”	=	702	„Venituri din vânzarea semifabricatelor”	15.200.000 lei

68. Se descarcă gestiunea de semifabricate la preţul cu care acestea au intrat în gestiune, inclusiv diferenţele de preţ aferente.

Analizând această operaţie economică după modelul operaţiei nr. 66 se ajunge la următoarea formulă contabilă:

711	„Venituri din producţia stocată	=		%	10.170.000 lei
			341	„Semifabricate”	10.150.000 lei
			348	„Diferenţe de preţ la produse”	20.000 lei

69. Se utilizează produsele reziduale în procesul de producţie al întreprinderii.

Această operaţie economică se înregistrează prin formulă contabilă inversă celei de intrare, astfel:

711	„Venituri din producţia stocată”	=		%	30.000 lei
			346	„Produse reziduale”	25.000
			348	„Diferenţe de preţ la produse”	5.000 lei

70. Se încasează de la clienţi contravaloarea produselor finite şi semifabricatelor vândute în sumă de 66.700.000 lei (51.500.000 lei + 15.200.000).

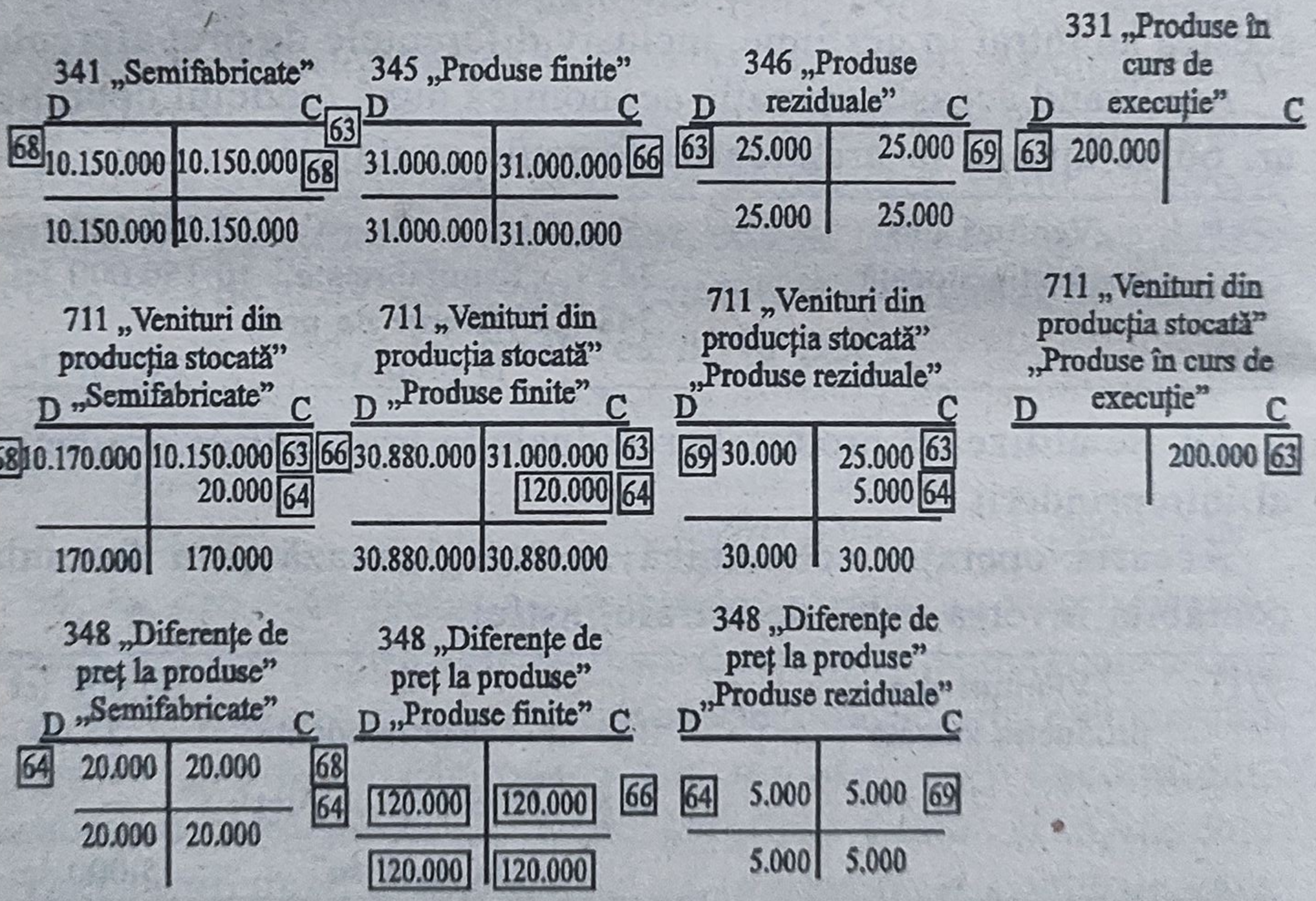
Această operaţie economică are ca efect modificarea elementului de activ: „Clienţi”, în sensul scăderii, ceea ce semnifică diminuarea

dreptului de creanță asupra clienților și totodată, a elementului de activ „Conturi curente la bănci", în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea disponibilităților bănești din contul întreprinderii de la bancă. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt „Clienți" și „Conturi curente la bănci". Contul „Clienți" se va credita cu scăderea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci" se va debita cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

512„Conturi curente la bănci"	=	411 „Clienți"	66.700.000 lei

În formă sistematică, operațiile economice privind produsele și semifabricatele, se prezintă, astfel:



6.3.3.5 Conturile de mărfuri

Din grupa conturilor de mărfuri fac parte conturile sintetice 371 „Mărfuri" și 378 „Diferențe de preț la mărfuri".

Contul **371 „Mărfuri"** este utilizat pentru evidențierea existenței

și mișcării mărfurilor aflate în depozite și în unitățile de desfacere cu amănuntul, sau de alimentație publică. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă mărfurile la preț de înregistrare sau de vânzare, intrate în gestiunea întreprinderii, astfel: achiziționarea de la terți, aduse ca aport în societate, constatate plus la inventariere, primite prin donație cu titlu gratuit. **Creditul** acestui cont reflectă ieșirile de mărfuri din gestiunea întreprinderii prin: vânzare, dare în custodie sau în consignație la terți, lipsuri constatate la inventar, pierderi datorită calamităților naturale. **Soldul** contului reflectă stocul de mărfuri existent.

Contul **378 „Diferențe de preț la mărfuri"** este utilizat pentru evidențierea adaosului comercial (marja comercială) aferent mărfurilor existente în gestiunea unităților comerciale. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute. **Soldul** reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc.

Exemple de utilizare a conturilor de mărfuri:

71. Se cumpără mărfuri în valoare de 2.000.000 lei care se înregistrează la prețul de vânzare (inclusiv adaosul comercial 30% = 600.000 lei).

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de pasiv „Furnizori", ceea ce semnifică creșterea obligației față de furnizori de a plăti contravaloarea mărfurilor livrate, creșterea elementului de pasiv „Diferențe de preț la mărfuri", ceea ce semnifică creșterea adaosului comercial aferent mărfurilor și creșterea elementului de activ „Mărfuri", ceea ce semnifică creșterea stocurilor de mărfuri existente în unitate.

Operația se va înregistra în trei conturi care au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Mărfuri" se va debita cu creșterea de activ, contul „Furnizori" se va credita cu creșterea de pasiv, iar contul „Diferențe de preț la mărfuri" se va credita cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

371	„Mărfuri”	=	%		2.600.000 lei
			401	„Furnizori”	2.000.000 lei
			378	„Diferențe de preț la mărfuri”	600.000 lei

72. Se vând mărfurile la prețul de 2.600.000 lei.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ „Casa”, ceea ce semnifică majorarea numerarului din casieria întreprinderii și concomitent, majorarea elementului de pasiv „Venituri din vânzarea mărfurilor”, ceea ce semnifică creșterea veniturilor unității din vânzarea mărfurilor. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt „Casa” și „Venituri din vânzarea mărfurilor”. Contul „Casa” fiind cont de activ se va debita, iar contul „Venituri din vânzarea mărfurilor” se va credita.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

531	„Casa”	=	707	„Venituri din vânzarea mărfurilor”	2.600.000 lei

73. Se scot din gestiune mărfurile vândute.

Această operație economică va produce o scădere la elementul de activ „Mărfuri”, ceea ce semnifică scăderea stocurilor de mărfuri existente în unitate, o scădere a elementului de pasiv „Diferențe de preț la mărfuri”, ceea ce semnifică scăderea adaosului comercial aferent stocurilor vândute și o creștere a elementului de activ „Cheltuieli privind mărfurile”. Operația economică va fi înregistrată în trei conturi care au aceeași denumire ca și elementele de bilanț modificate. Contul „Mărfuri” se va credita cu scăderea de activ. Contul „Cheltuieli privind mărfurile” se va debita cu creșterea de activ. Contul „Diferențe de preț la mărfuri” se va debita cu scăderea de pasiv.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

%		=	371	„Mărfuri”	2.600.000 lei
607	„Cheltuieli privind mărfurile”				2.000.000 lei
378	„Diferența de preț la mărfuri”				600.000 lei

Această filieră de înregistrări este valabilă în condiţiile în care evidenţa stocurilor de mărfuri se ţine la preţul de vânzare.

74. Se depune în cont la bancă suma de 5.000.000 lei.

Analiza contabilă a acestei operaţii economice se efectuează asemănător operaţiei nr. 6.

Formula contabilă este:

512„Conturi curente la bănci”	=	531 „Casa”	5.000.000 lei

6.3.4. Provizioane prentru deprecierea stocurilor

Provizioanele sunt rezerve constituite pe seama cheltuielilor în scopul acoperirii unor pierderi latente de valoare a stocurilor.

Acestea sunt evidenţiate în conturile din grupa 39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie”. Conturile în care se evidenţiază acestea, sunt constituite pe fiecare fel de stocuri, astfel: 390 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime”, 391 „Provizioane pentru deprecierea produselor” 397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor”, etc.

Aceste conturi au funcţie contabilă de conturi de pasiv. **Creditul** lor reflectă valoarea provizioanelor constituite prin includerea în cheltuieli. **Debitul** lor reflectă sumele reprezentând provizioanele utilizate, prin trecerea lor asupra veniturilor. Prezintă **solduri creditoare** care reflectă provizioanele constituite şi neutilizate încă.

6.4. CONTURILE DE TERŢI

Contabilitatea relaţiilor întreprinderii cu terţi se organizează în scopul evidenţierii drepturilor (creanţelor) şi a obligaţiilor (datoriilor) întreprinderii cu clienţii, furnizorii, salariaţii, statul, asigurările sociale, alte persoane juridice şi fizice.

În contabilitatea creanţelor şi obligaţiilor se înregistrează operaţiile patrimoniale referitoare la livrările reciproce de mărfuri între furnizori şi clienţi, a lucrărilor executate şi serviciilor prestate, precum şi a altor operaţiuni efectuate în baza contractelor încheiate

între aceştia. Aceleaşi operaţii economice, dacă sunt decontate prin efecte comerciale, sunt evidenţiate separat în conturi de efecte de primit şi efecte de plată.

Creanţele şi datoriile întreprinderii se înregistrează la valoarea lor nominală, consemnată în documente. Cele în devize se înregistrează în lei la cursul de schimb la data efectuării operaţiilor, iar diferenţele de curs valutar apărute între data înregistrării creanţei sau datoriei în devize şi data încasării, respectiv plăţii lor, se înregistrează ca cheltuieli sau venituri financiare.

Contabilitatea furnizorilor şi clienţilor, precum şi a celorlalte datorii şi creanţe se ţine pe categorii ale acestora, precum şi pe fiecare persoană juridică sau fizică în parte.

6.4.1. Conturile de creanţe

În general, prin **creanţă** se înţelege dreptul unei persoane denumită creator de a pretinde de la altă persoană numită debitor să-i dea sau să-i plătească ceva (contravaloarea unor bunuri, lucrări sau servicii).

Societăţile comerciale, regiile autonome şi celelalte persoane juridice sau fizice, în relaţiile pe care le au îşi crează şi îşi achită reciproc diferite obligaţii materiale şi băneşti, fiind în postura de debitor sau de creditor.

Creanţele întreprinderii, sau activele circulante în decontare reprezintă valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane juridice sau fizice şi pentru care urmează să primească echivalentul valoric.

Principalele conturi sintetice cu ajutorul cărora se urmăresc creanţele întreprinderii sunt: 411 „Clienţi”, 413 „Efecte de primit”, 425 „Avansuri acordate personalului”, 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul”, 461 „Debitori diverşi”, 476 „Diferenţe de conversie activ” şi altele.

Contul **411 „Clienţi”** este utilizat pentru evidenţierea decontărilor cu clienţii interni şi externi, pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri vândute etc., lucrări executate şi servicii prestate pe bază

de facturi. Acest cont are funcţie contabilă de cont de pasiv. **Debitul** acestui cont reflectă preţul de vânzare al mărfurilor, produselor, semifabricatelor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă. **Creditul** acestui cont reflectă sumele încasate de la clienţi, contravaloarea efectelor comerciale acceptate, valoarea sconturilor acordate clienţilor. **Soldul** este debitor şi reflectă sumele de încasat de la clienţi.

Contul **413 „Efecte de primit”** este utilizat pentru evidenţierea drepturilor de creanţă stabilite pe bază de efecte comerciale (trate, bilete de ordin etc.), rezultate din relaţiile cu clienţii. Este cont cu funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă sumele datorate de clienţi reprezentând contravaloarea efectelor comerciale acceptate. **Creditul** acestui cont reflectă efectele comerciale primite de la clienţi. **Soldul** este debitor şi reflectă sumele de încasat de la clienţi.

Contul **425 „Avansuri acordate personalului”** este utilizat pentru evidenţierea avansurilor acordate personalului în timpul lunii, în contul drepturilor cuvenite pentru munca prestată. Are funcţie contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă avansurile acordate conform contractelor de muncă. **Creditul** acestui cont reflectă avansurile reţinute din drepturile cuvenite personalului. **Soldul** este debitor şi reflectă avansurile acordate şi nereţinute încă.

Contul **461 „Debitori diverşi”** este utilizat pentru evidenţierea debitorilor din reclamaţii, din pagubele aduse patrimoniului şi creanţe de orice fel izvorâte din existenţa unor titluri executorii. Este cont cu funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă contravaloarea debitelor recreative, titluri de plasament vândute, preţul de vânzare al elementelor de activ vândute, sumele cuvenite de la terţi pentru vânzări de titluri financiare, valoarea bunurilor lipsă sau deteriorate din vina unor persoane şi imputate acestora, precum şi sumele cuvenite de la terţi pentru concesiuni sau locaţii. **Creditul** acestui cont reflectă sumele încasate în contul debitelor constituite, precum şi valoarea debitelor scăzute

din evidență datorită insolvabilității. **Soldul** contului poate fi debitor și reflectă debite de încasat.

Contul **476 „Diferențe de conversie activ”** este utilizat pentru evidențierea diferențelor nefavorabile între valoarea de intrare a creanțelor și datoriile exprimate în devize și valoarea acestora la cursul ultimei zile a exercițiului financiar. este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate la închiderea exercițiului, aferente creanțelor exprimate în devize ca urmare a scăderii cursului valutar, precum și a diferențelor de curs valutar nefavorabile rezultate la închiderea exercițiului, aferente datoriilor exprimate în devize ca urmare a creșterii cursului valutar. **Creditul** acestui cont reflectă la deschiderea exercițiului, reluarea sumelor înregistrate ca diferențe de curs valutar nefavorabile la închiderea exercițiului anterior. **Soldul** este debitor și reflectă diferențele de conversie activ, existente.

6.4.2. Conturile de obligații

Obligațiile sau datoriile întreprinderii față de alte persoane juridice sau fizice se grupează, astfel: obligații față de personalul întreprinderii privind drepturile cuvenite acestuia pentru munca prestată; obligații față de furnizorii de bunuri și servicii; obligații față de stat privind impozitele, taxele și vărsămintele; alte obligații.

6.4.2.1. Conturile de obligații față de personalul întreprinderii

Consumul de muncă vie în procesul de producție al întreprinderii, ca principal factor de producție, poartă denumirea cheltuieli cu munca vie, care constau din: salariile personalului, inclusiv impozitul pe salarii; contribuția întreprinderii la asigurările sociale și contribuția întreprinderii la constituirea fondului de ajutor de șomaj.

Salariile reprezintă prețul forței de muncă, precum și expresia valorică a acelei părți din venitul național care este destinată consumului individual, direct al salariaților în funcție de munca prestată.

Impozitul pe salarii este partea ce se cuvine bugetului de stat din drepturile cuvenite salariaților. Acesta este inclus în salariile brute. Mărimea impozitului pe salarii se determină pe baza unor cote procentuale stabilite prin lege, și se scade din salarii brute cuvenite angajaților.

Contribuțiile la asigurările sociale (C.A.S.), acestea sunt destinate în principal pentru asigurarea plății pensiilor. Sunt două categorii de contribuții; contribuția întreprinderii la asigurările sociale și contribuția salariaților la pensia suplimentară.

Contribuția întreprinderii la asigurările sociale se determină pe baza procentului mediu de 25% asupra salariilor brute (inclusiv impozitul pe salarii), se suportă de întreprindere prin includerea în cheltuielile de exploatare, și se virează la bugetul asigurărilor sociale.

Contribuția salariaților la pensia suplimentară se calculează pe baza procentului de 3% asupra salariilor brute individuale, se suportă de către salariați, deci se scade din salariile individuale și, de asemenea, se virează la bugetul asigurărilor sociale.

Contribuția la constituirea fondului de ajutor de șomaj este, de asemenea, de două feluri: contribuția unității și contribuția salariaților la fondul de ajutor de șomaj.

Contribuția unității la constituirea fondului de ajutor de șomaj se determină pe baza unei cote globale de 5% asupra fondului de salarii, se suportă de către întreprindere prin includerea în cheltuieli și se virează la Ministerul Muncii și Protecției Sociale.

Contribuția personalului la constituirea fondului pentru ajutor de șomaj se determină pe baza procentului de 1% asupra salariilor brute individuale, se suportă de salariați prin scăderea din drepturile cuvenite și se varsă, de asemenea, la Ministerul Muncii și Protecției Sociale.

Principalele documente care se întocmesc în legătură cu determinarea și plata drepturilor cuvenite salariaților pentru munca prestată sunt: „Lista de avans chenzional", „Statul de salarii", „Lista indemnizațiilor pentru concediile de odihnă", „Fișa de evidență a salariilor".

Statul de salarii este cel mai important document, în care se determină drepturile totale cuvenite, formate din salariile de încadrare, în regie sau în acord, sporurile de vechime, condiţii deosebite de muncă, de noapte, precum şi o serie de reţineri, cum sunt: impozitul pe salarii, contribuţia individuală la pensia suplimentară, avansul chenzinal, reţineri de rate, chirii, amenzi, prime de asigurare, debite şi altele, obţinându-se în final restul de plată.

Pentru reflectarea contabilă a salariilor şi a altor operatiuni legate de aceastea, în afara conturilor de cheltuieli şi de mijloace băneşti, se utilizează următoarele conturi sintetice: 421 „Personal — remuneraţii datorate"; 423 „Personal — ajutoare materiale şi protecţia socială„; 424 „Participarea salariaţilor la profit"; 426 „Drepturi de personal neridicate"; 427 „Reţineri din salarii în favoarea terţilor"; 431 „Asigurări sociale; 437 „Ajutor de şomaj" şi altele.

Contul 421 **„Personal — remuneraţii datorate"** este utilizat pentru evidenţierea decontărilor cu personalul pentru salariile cuvenite acestuia, inclusiv a adaosurilor şi premiile. Are funcţie contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă salariile şi alte drepturi cuvenite salariaţilor. **Debitul** acestui cont reflectă reţinerile din salariile datorate, reprezentând: avansurile acordate, sumele datorate de salariaţi terţilor, contribuţiile salariaţilor pentru pensia suplimentară, contribuţia personalului pentru fondul de ajutor de şomaj, impozitul pe salarii, sumele neridicate de personal în termen legal şi salariile nete plătite personalului. **Soldul** contului este creditor şi reflectă sumele datorate personalului.

Contul **423 „Personal — ajutoare materiale şi protecţie socială"** este cont cu funcţie contabilă de cont pe pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate salariaţilor reprezentând ajutoare materiale suportate din contribuţia unităţii pentru asigurări sociale, precum şi cele acordate potrivit legii pentru protecţia socială. **Debitul** acestui cont reflectă: plăţile în numerar reprezentând ajutoare materiale şi protecţia socială, retinerile din ajutoarele materiale a avansurilor acordate, a impozitului aferent, a eventualelor reţineri datorate terţilor de către personal, sumele neridicate în termen

legal reprezentând ajutoare și plăți pentru protecția socială, contribuția personală la pensia suplimentară reținută din ajutoarele materiale și pentru ajutorul de șomaj. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă sumele datorate personalului constând în ajutoare materiale suportate din contribuția la asigurările sociale.

Contul **424 „Participarea salariaților la profit"** este utilizat pentru evidențierea stimulentelor datorate personalului din profitul obținut. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele utilizate din fondul de participare la profit. **Debitul** acestui cont reflectă sumele nete achitate salariaților reprezentând stimulentele acordate din profit, precum și impozitul reținut din stimulente, personalului. **Soldul** contului este creditor și reflectă sumele datorate salariaților din profit.

Contul **426 „Drepturi de personal neridicate"** este utilizat pentru evidențierea drepturilor neridicate de personal în termen de trei zile. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate personalului neridicate în termen legal, reprezentând salarii, sporuri adaosuri, stimulente acordate personalului din profit, ajutoare de boală și alte drepturi de personal neridicate. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite din drepturile neridicate, precum și drepturile neridicate după prescrierea acestora, datorate bugetului de stat potrivit legii, sau înregistrate ca venituri excepționale ale gestiunii curente. **Soldul** contului este creditor și reflectă sumele neridicate de personal, datorate de unitate.

Contul **427 „Reținere din salarii datorate terților"** este utilizat pentru evidențierea reținerilor și popririlor instituite asupra salariatilor, datorate terților. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele reținute de la salariați pe statele de salarii sau de ajutoare materiale, datorate de aceștia terților, reprezentând chirii, cumpărări cu plata în rate, și alte obligații ale salariatilor față de terți, stabilite conform legii. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite terților, reprezentând reținere sau popriri din salarii. **Soldul** acestui cont reflectă sumele reținute din salarii, nevirate terților.

Contul **431 „Asigurări sociale”** este utilizat pentru evidenţierea decontărilor privind contribuţiile la asigurările sociale. Are funcţie contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă contribuţia întreprinderii datorată asigurărilor sociale şi contribuţia personalului pentru pensia suplimentară. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite terţilor, reprezentând contribuţii la asigurările sociale. **Soldul** acestui cont reflectă sumele retinute din salarii, nevirate terţilor.

Contul **437 „Ajutor de şomaj”** este utilizat pentru evidenţierea decontărilor privind ajutorul de şomaj datorat de întreprindere, precum şi a sumelor datorate de salariaţi potrivit legii, pentru constituirea fondului pentru ajutor de şomaj. Are funcţie contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate de întreprindere pentru constituirea fondului de ajutor de şomaj, precum şi pe cele datorate de personal în acelaşi scop. **Debitul** acestui cont reflectă sumele virate, reprezentând contribuţiile la constituirea fondului de şomaj, precum şi sumele acordate salariaţilor potrivit legii, din fondul de ajutor de şomaj. Soldul acestui cont este creditor şi reflectă contribuţii la fondul de şomaj constituite şi nevirate încă.

Exemple de utilizare a conturilor menţionate:

75. Se ridică din contul curent al întreprinderii de la bancă suma de 7.500.000 lei.

Această operaţie economică produce modificarea concomitentă a două elemente de activ, altfel; la elementul „Casa” se produce o creştere, ceea ce semnifică creşterea numerarului în caseria întreprinderii şi o scădere la elementul de activ „Conturi curente la bănci” (sold debitor), ceea ce semnifică scăderea disponibilităţilor băneşti ale întreprinderii din contul de la bancă. Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Casa” şi „Conturi curente la bănci”. Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, creşterea de activ se va înregistra în **debitul** contului „Casa”, iar scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului „Conturi curente la bănci”.

Formula contabilă este deci:

531	„Casa”	=	512	„Conturi curente la bănci”	7.500.000 lei

76. Se plătește avansul chenzinat cuvenit salariaților conform contractelor de muncă.

Această operație economică are ca efect micșorarea numerarului din casieria întreprinderii și totodată, majorarea elementului de activ „Avansuri acordate personalului”, ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță a întreprinderii asupra personalului angajat, de a reține din drepturile totale cuvenite acestuia, avansurile acordate în timpul lunii.

Operația economică va fi înregistrată în două conturi care au aceeași denumire cu elementele modificate: „Casa” și „Avansuri acordate personalului”. Contul „Casa” fiind cont de activ, se va **credita** cu scăderea de activ, iar contul „Avansuri acordate personalului” fiind cont de activ, se va **debita** cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

425	„Avansuri acordate personalului”	=	531	„Casa”	7.500.000. lei

77. La sfârșitul lunii se întocmește statul de salarii în care se determină drepturile totale de salarii cuvenite personalului, în sumă de 21.000.000. lei.

Această operație economică produce o creștere la elementul de pasiv „Personal – remunerații datorate”, ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii față de personalul angajat de a-i plăti salariile cuvenite pentru munca prestată și totodată, produce o creștere la elementul de activ „Cheltuieli cu remunerațiile personalului”, ceea ce semnifică majorarea cheltuielilor făcute de întreprindere, prin includerea în cheltuieli a salariilor cuvenite personalului. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli cu remunerațiile personalului” și „Personal – remunerații datorate”. Creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului de activ „Cheltuieli cu remunerațiile personalului”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului de pasiv „Personal – remunerații datorate”.

Formula contabilă este deci, următoarea:

641„Cheltuieli cu remunerațiile personalului”	=	421	„Personal – remunerații datorate”	21.000.000 lei

78. Se înregistrează contribuția întreprinderii la asigurările sociale calculată conform legislației este de 5.250.000 lei.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ „Cheltuieli privind asigurările și protecție sigură„ ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor efectuate de întreprindere prin includerea în cheltuieli a contribuție la asigurările sociale calculate și totodată, o majorare a elementului de pasiv „Asigurări sociale”, ceea ce semnifică creșterea obligației de a vira contribuția la asigurările sociale. Operația economică este înregistrată în două conturi care au aceeași denumire cu elementele modificate, acestea sunt: „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială„ și „Asigurări sociale”. Contul „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială„, fiind cont de activ se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Asigurări sociale”, fiind cont de pasiv, se va **credita** cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

645„Cheltuieli cu asigurările și protecția socială”	=	431	„Asigurări sociale	5.2500.000 lei

79. Se înregistrează contribuția întreprinderii la constituirea fondului de ajutor de șomaj în sumă de 840.000 lei.

Această operație economică va produce o modificare în sensul creșterii la elementul de activ „Cheltuieli cu asigurările și protecția socială„ ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor efectuate de întreprindere prin includerea contribuției la constituirea fondului de ajutor de șomaj, și concomitent, o modificare în sensul creșterii la elementul de pasiv „Ajutor de șomaj” ceea ce semnifică creșterea obligației întreprinderii de a vira contribuția la constituirea fondului de ajutor de șomaj. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli privind asigurările și protecția

socială„ și „Ajutor de șomaj". Contul „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială„ se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Ajutor de șomaj" se va credita cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este deci, următoarea:

645 „Cheltuieli cu asigurările și protecția socială"	=	437 „Ajutor de șomaj	840.000 lei

80. Se înregistrează reținerile din salarii, astfel:

– impozitul pe salarii în sumă de 4.000.000 lei;
– contribuția personală la pensia suplimentară 630.000 lei;
– contribuția individuală la fondul de ajutor de șomaj 210.000 lei;
– rate la locuințe, în sumă de 100.000 lei;
– debite în sumă de 15.000 lei;
– avansurile chenzinale acordâte, în sumă de 7.500.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale: „Impozitul pe salarii", element de pasiv, în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea obligației față de stat privind plata impozitelor pe salarii; „Asigurări sociale", element de pasiv, în sensul creșterii, ceea ce semnifică obligației de a vira contribuția individuală la pensia suplimentară; „Ajutor de șomaj", element de pasiv, în sensul creșterii ceea ce semnifică creșterea obligației de a vira contribuția individuală privind ajutorul de șomaj; „Rețineri din salarii în favoarea terților", element de pasiv ceea ce semnifică creșterea obligației față de terțe personale (întreprinderea constructoare de locuințe) de a vira sumele reținute de la salariați în acest scop; „Debitori diverși", element de activ, în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea dreptului de creanță asupra debitorilor, „Avansuri acordate personalului", element de activ, în sensul scăderii, ceea ce semnifică scăderea dreptului de creanță asupra salariaților privind avansul acordat; „Personal — remuneratii datorate", element de pasiv, în sensul scăderii ceea ce semnifică micșorarea obligației de plată față de salariați cu sumele retinute de la aceștia. Conturile în care se va înregistra operația economică poartă aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate.

Conturile: „Impozite pe profit", „Asigurările sociale", „Ajutor de şomaj", „Reţineri din salarii în favoarea terţilor", fiind conturi de pasiv şi având de înregistrat creşteri, se vor **credita** cu creşterile de pasiv. Contul „Personal — remuneraţii datorate", fiind cont de pasiv şi având de înregistrat o scădere, se va **debita** cu scăderea de pasiv. Conturile „Debitori diverşi" şi „Avansuri acordate personalului", fiind conturi de activ, se vor **credita** cu micşorările de activ.

Formula contabilă este, următoarea:

421	„Personal remuneraţii datorate"	=	%		
			444	„Impozitul de profit"	12.455.000 lei
			431	„Asigurări sociale"	4.000.000 lei
			437	„Ajutor de şomaj"	630.000 lei
			427	„Reţineri din salarii în favoarea terţilor"	210.000 lei
			461	„Debitori diverşi"	100.000 lei
			425	„Avansuri acontate personalului"	15.000 lei
					7.500.000 lei

81. Se ridică de la bancă suma de 8.545.500 lei.

Această operaţie economică se înregistrează asemănător operaţiei nr. 73, astfel:

531	„Casa"	=	512	„Conturi curente la bănci"	8.545.000 lei

82. Se înregistrează plata salariilor în sumă de 8.545.000 lei.

Această operaţie produce o scădere a elementului de activ „Casa" ceea ce semnifică micşorarea numeralului din casieria întreprinderii şi totodată, produce o scădere la elementul de pasiv „Personal – remuneraţii datorate" ceea ce semnifică micşorarea obligaţiei de plată faţă de personal. Cele două conturi în care se înregistrează operaţia economică sunt: „Personal – remuneraţii datorate" şi „Casa". Contul „Personal – remuneratii datorate" fiind cont de pasiv se va **debita** cu scăderea de pasiv, iar contul „Casa" fiind cont de activ, se va **credita** cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

421 „Personal – remuneratii datorate”	=	531	„Casa”	8.545.000 lei

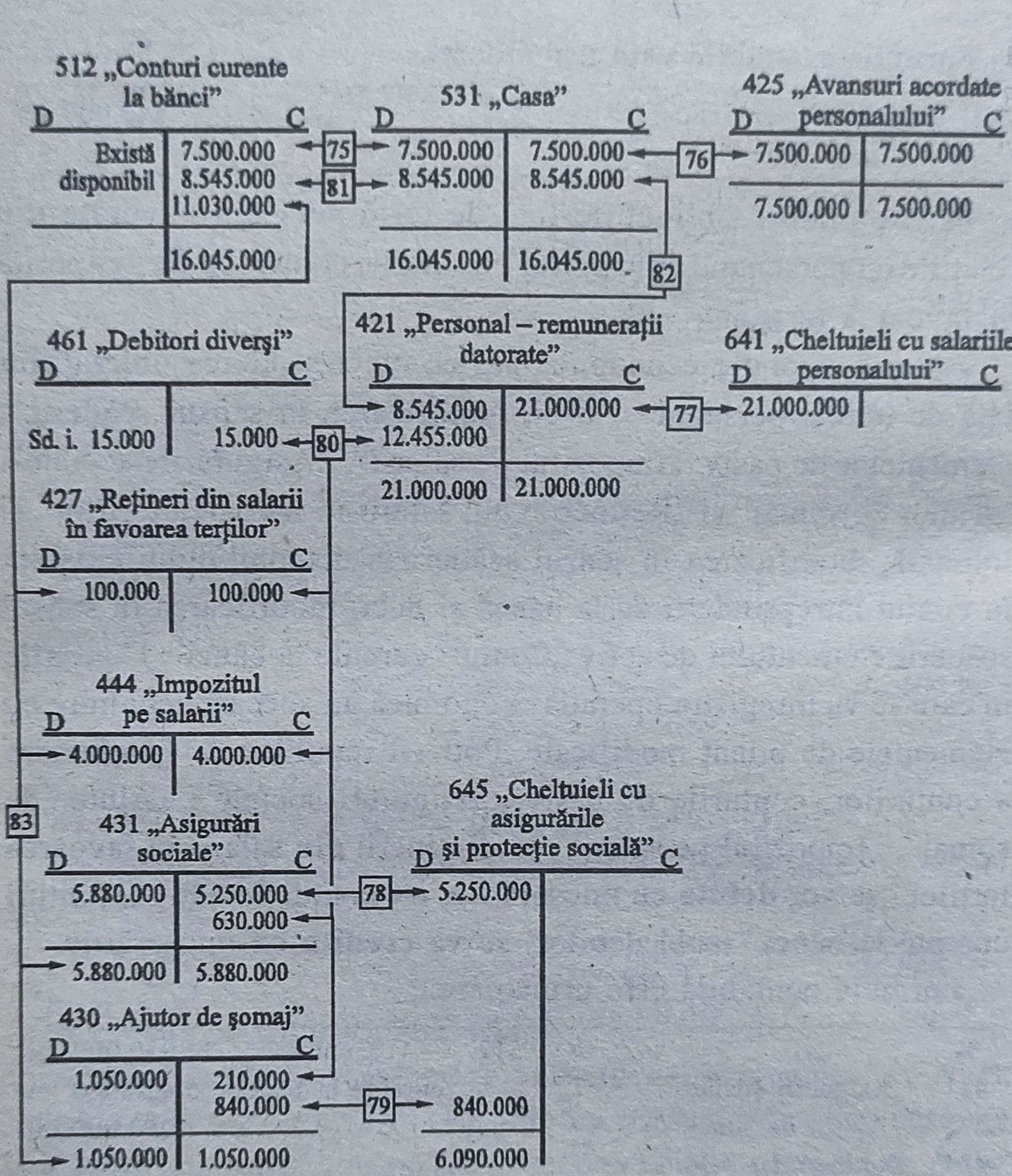
83. Se plătesc obligaţiile faţă de terţe persoane izvorâte din relaţiile cu personalul (impozitul pe salarii; contribuţiile, reţinerile în favoarea terţilor).

Această operaţie economică are ca efect scăderea obligaţiilor faţă de terţele persoane şi deci, modificarea în sensul scăderii a elementelor de pasiv: „Impozitul pe salarii”, „Asigurările sociale”, „Ajutor de şomaj” şi „Reţinerile din salarii în favoarea terţilor” şi totodată, modificarea în sensul scăderii a disponibilului existent în contul întreprinderii de la bancă şi deci, modificarea în sensul scăderii elementului de activ „Conturi curente la bănci”. Conturile în care se va înregistra operaţia economică au aceeaşi denumire cu elementele de bilanţ modificate. Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, conturile de pasiv: „Asigurări sociale”, „Ajutor de şomaj”, „Impozitul pe salarii” şi „Reţinerii din salarii în favoarea terţilor” se vor **debita** cu micşorările, iar contul de activ „Conturi curente la bănci” (sold debitor) se va **credita** cu micşorările.

Formula contabilă este următoarea:

%		=	512	„Conturi	11.030.000 lei
431	„Asigurări sociale”			curente la bănci”	5.880.000 lei
437	„Ajutor de şomaj”				1.050.000 lei
427	„Reţineri din salarii în favoarea terţilor				100.000 lei
444	„Impozitul pe salarii”				4.000.000 lei

Schematic, înregistrarea în conturi a operaţiilor economice privind obligaţiile întreprinderii faţă de salariaţi se prezintă în schema care urmează.



6.4.2.2. Conturile de obligatii față de furnizori

Din această grupă, mai importante sunt următoare conturi sintetice: 401 „Furnizori", 403 „Efecte de plată", 404 „Furnizori de imobilizări".

Contul **401 „Furnizori"** este utilizat pentru evidenţierea decontărilor cu furnizorii interni şi externi pentru aprovizionările

de bunuri, lucrări executate și servicii prestate de către aceștia. Este cont cu funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă: valoarea bunurilor intrate în patrimoniu la preț de achiziție; materiale nestocabile incluse direct în cheltuieli; valoarea lucrărilor executate și a serviciilor prestate de terți, precum și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor. **Debitul** acestui cont reflectă: plățile efectuate către furnizori; valoarea efectelor comerciale acceptate de furnizori; valoarea sconturilor obținute de la furnizori. **Soldul** acestui cont reprezintă sumele datorate furnizorilor.

Contul **403 „Efecte de plată”** este utilizat pentru evidențierea obligațiilor de plată stabilite pe bază de efecte comerciale. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea acceptată a tratatelor și biletelor de ordin subscrise. **Debitul** acestui cont reflectă plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă obligatiile de plată prin efecte comerciale existente.

Contul **404 „Furnizori de imobilizări”** funcționează asemănător contului 401 „Furnizori” cu deosebirea de conținut că se utilizează cu ocazia achiziționării de imobilizări corporale și necorporale, și nu pentru achiziționarea de active circulante.

6.4.2.3. Conturile de obligații față de stat

Pentru evidențierea obligatiilor întreprinderii față de stat privind impozitele, taxele și vărsămintele se utilizează o serie de conturi, dintre care mai importante, sunt: 441 „Impozitul pe profit”, 442 „Taxa pe valoarea adăugată”, 444 „Impozitul pe salarii, 446 „Alte impozite taxe și vărsăminte”.

Contul **441 „Impozitul pe profit”** are funcția contabilă de cont bifuncțional. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate bugetului de stat reprezentând impozitul pe profit. **Debitul** acestui cont reflectă sumele virate bugetului de stat reprezentând impozitul pe profit. **Soldul** acestui cont poate fi creditor și reflectă obligațiile

față de stat privind impozitul pe profit, sau debitor și reflectă sume virate în plus față de cele datorate efectiv.

Contul **442 „Taxa pe valoare adăugată”** este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoare adăugată. **Taxa pe valoare adăugată** (T.V.A.) este un impozit indirect care se plătește statului de către toate persoanele juridice și fizice care adaugă valoare nouă, bunurilor, lucrărilor și serviciilor. Deoarece, acestea trec prin mai multe verigi ale circuitului economic, s-a impus un sistem specific de colectare și plată a taxei pe valoare adaugată.

Taxa pe valoare adăugată nu afectează cheltuielile, veniturile și rezultatele, ci numai conturile de terți, calcuându-se la valoarea facturilor de vânzare și a celor de cumpărare. Taxa pe valoarea adăugată calculată la valoarea facturilor de livrare se numește **taxa pe valoare adăugată-colectată**, iar cea care se calculează la valoarea facturilor primite de la furnizori se numește **taxa pe valoare adăugată-deductibilă**, deoarece se plătește furnizorilor odată cu valoarea facturilor și urmează a fi dedusă din taxa pe valoare adăugată colectată. Astfel că numai diferența între taxa pe valoare adăugată colectată și cea deductibilă se cuvine și se virează la bugetul de stat.

Pentru evidențierea distinctă a taxei pe valoare adăugată se utilizează următoarele conturi sintetice de gradul II: 4423 „T.V.A. de plată”, 4424 „T.V.A. de recuperat”, 4426 „T.V.A. deductibilă”, 4427 „T.V.A. colectată”.

Contul **4423 „T.V.A. de plată”** are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă diferențele rezultate la finele perioadei între T.V.A. colectată mai mare și T.V.A. deductibilă. **Debitul** acestui cont reflectă plățile efectuate către bugetul statului reprezentând T.V.A. **Soldul** creditor reflectă taxa pe valoare adăugată exigibilă de plată.

Contul **4424 „T.V.A. de recuperat”** are funcția contabilă de cont activ. **Debitul** acestui cont reflectă diferențele rezultate la sfârșitul perioadei între taxa pe valoare adăugată colectată mai mică și taxa pe valoare adăugată deductibilă mai mare (în cazul

efectuării de exporturi sau alte situații prevăzute de lege). **Creditul** acestui cont reflectă taxa pe valoare adăugată încasată de la bugetul statului pe baza cererii de rambursare, sau taxa pe valoare adăugată de recuperat, compensată în perioadele următoare cu taxa pe valoare adăugată de plată. **Soldul** acestui cont este debitor și reflectă T.V.A. de recuperat de la bugetul de stat.

Contul **4426 „T.V.A. deductibilă"** este utilizat pentru evidențierea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizori pentru bunurile, serviciile și lucrările achiziționate de întreprindere, deductibilă din punct de vedere fiscal. Este cont cu funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă sumele reprezentând taxa pe valoare adăugată deductibilă. **Creditul** acestui cont reflectă sumele deductibile din taxa pe valaore adăugată colectată, precum și sumele reprezentând T.V.A. deductibilă ce depășesc taxa pe valoare adăugată colectată, ce urmează a se încasa de la bugetul statului. La sfârșitul perioadei de gestiune nu prezintă sold.

Contul **4427 „T.V.A. colectată"** este utilizat pentru evidențierea sumelor datorate de unitatea patrimonială bugetului statului, reprezentând taxa pe valoare adăugată aferentă vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări. Este cont cu funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise către clienți și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, devenită exigibilă în timpul lunii. **Debitul** acestui cont reflectă sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă și taxa pe valoarea adăugată de plată către stat. La sfârșitul perioadei de gestiune, de regulă, nu prezintă sold.

Contul **444 „Impozitul pe salarii"** este utilizat pentru evidențierea impozitelor datorate statului, provenind din: impozitul pe salarii, impozitul aplicat asupra plăților efectuate din asigurările sociale, impozitele pe sumele plătite colaboratorilor, impozitul retinut potrivit legii pentru orice plăți efectuate către salariați, precum și impozitul suplimentar datorat de întreprinderi pentru depășirea fondului de salarii admisibil. Are funcție contabilă de

cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă impozitele menționate datorate bugetului de stat. **Debitul** acestui cont reflectă impozitele virate bugetului de stat. **Soldul** acestui cont reflectă impozitele datorate bugetului de stat.

Contul **446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"** are funcție contabilă de cont bifuncțional. **Creditul** acestui cont reflectă: sumele restituite de la bugetul statului, reprezentând vărsăminte efectuate în plus din impozite, taxe și vărsăminte; impozite pe clădiri datorate bugetului de stat; valoarea altor impozite, taxe, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat, sau bugetului local, precum și impozitul de dividente datorat. **Debitul** acestui cont reflectă plățile efectuate către bugetul statului sau bugetelor locale privind alte impozite, taxe vărsăminte. **Soldul** acestui cont poate fi creditor și reflectă sumele datorate bugetului de stat, sau debitor și reflectă sumele virate în plus cu acest titlu.

6.4.2.4. Alte conturi de obligații

Din această grupă, mai importante sub conturile: 457 „Dividentele de plată", 462 „Creditori deverși", 477 „Diferențe de conversie pasiv".

Contul **457 „Dividente de plată"** este utilizat pentru evidențierea cotelor-părți din profit cuvenite asociaților și acționarilor pentru aportul adus la capitalul social. Este cont cu funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă dividentele datorate acționarilor sau asociaților. **Debitul** acestui cont reflectă plățile acționarilor sau asociaților, precum și impozitele pe dividente reținut de unitatea patrimonială. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă dividentele datorate actionarilor sau asociaților.

Contul **462 „Creditori diverși"** este utilizat pentru evidențierea sumelor datorate terților pe bază de titluri executorii, sau față de terți provenind din alte operații. Are funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă datoriile privind achiziționarea titlurilor de plasament. **Debitul** acestui cont reflectă plata datoriilor privind achiziționarea titlurilor de plasament, precum și sconturile

obținute de la creditori. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă obligațiile întreprinderii față de terți.

Contul 477 **„Diferențe de conversie pasiv”** este utilizat pentru evidențierea diferențelor favorabile de curs valutar între data de intrare a creanțelor și datoriile exprimate în devize și data închiderii exercițiului financiar. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma creșterii cursului valutar al creanțelor exprimate în devize și diferențele favorabile de curs valutar rezultate în urma scăderii cursului valutar pentru datoriile exprimate în devize. **Debitul** acestui cont reflectă sumele înregistrate ca diferențe favorabile de curs valutar la închiderea exercițiului anterior. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă diferențele de conversie pasiv.

Exemple de utilizare a conturilor de terți:

84. Se primește factura furnizorului privind aprovizionarea cu materii prime în valoare de 1.000.000 lei. Taxa pe valoare adăugată este de 18%.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ „Materii prime”, în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea stocurilor de materii prime din întreprindere, modificarea elementului de activ „T.V.A. deductibilă” în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea T.V.A. deductibilă, precum și modificarea elementului de pasiv „Furnizori”, în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea obligației față de furnizori de a le plăti contravaloarea facturii. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Materii prime”, „T.V.A. deductibilă”, „Furnizori”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Materii prime” se va debita cu majorarea de activ, contul „T.V.A. deductibilă: se va debita cu majorarea de activ, iar contul „Furnizori” se va credita cu majorarea de pasiv.

Astfel, formula contabilă este următoare:

	%	=	401	„Furnizori	1.770.000 lei
300	„Materii prime”				1.500.000 lei
4426	„T.V.A. deductibilă”				270.000 lei

85. Se plăteşte furnizorul din disponibilul existent în contul întreprinderii de la bancă.

Această operaţie economică va produce o scădere la elementul de activ „Conturi curente la bănci" (sold debitor) ceea ce semnifică micşorarea disponibilităţilor existente în contul întreprinderii şi totodată, va produce o scădere la elementul de pasiv „Furnizori" ceea ce semnifică micşorarea obligaţiei de plată faţă de furnizori. Operaţia va fi înregistrată în conturile: „Conturi curente la bănci" şi „Furnizori". Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci" se va **credita** cu micşorarea de activ, iar contul „Furnizori" se va **debita** cu micşorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

401	„Furnizori"	=	512	„Conturi curente la bănci"	1.770.000 lei

86. Se înrtegistrează factura privind aprovizionarea cu materiale consumabile în valoare de 500.000 lei. Taxa pe valoarea adăugată este de 18%.

Această operaţie economică produce modificarea elementelor patrimoniale de activ: „Materiale consumabile" şi „T.V.A. deductibilă„ în sensul creşterii şi totodată modificarea elementului de pasiv „Furnizori", tot în sensul creşterii, ceea ce semnifică majorarea stocului de materiale consumabile din unitate şi a taxei pe valoarea adăugată-deductibilă, aferentă, şi respectiv, majorarea obligaţiei de plată faţă de furnizori de a le plăti contravaloarea facturii. Cele trei conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Materiale consumabile", „T.V.A. deductibilă" şi „Furnizori". Conturile „Materiale consumabile" şi „T.V.A. deductibilă" fiind conturi de activ se vor **debita**, iar contul „Furnizori" fiind cont de pasiv se va **credita**.

Formula contabilă este următoarea:

%		=	401	„Furnizori"	590.000 lei
301	„Materiale consumabile"				500.000 lei
4426	„T.V.A. deductibilă"				90.000 lei

87. Pentru plata obligației față de furnizor se emite un bilet de ordin în favoarea acestuia.

Această operație economică, are ca efect micșorarea elementului de pasiv „Furnizori" ceea ce semnifică diminuarea obligației de plată față de furnizori și concomitent, majorarea elementului de pasiv „Efecte de plată", ceea ce semnifică creșterea obligației de plată stabilită pe bază de efecte comerciale. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Furnizori" și „Efecte de plată". Potrivit regulilor de funcționarea conturilor, contul „Furnizori" se va debita cu micșorarea obligației față de furnizori, iar contul „Efecte de plată" se va credita cu majorarea obligației de plată prin efecte comerciale.

Formula contabilă este următoarea:

401	„Furnizori"	=	403	„Efecte de plată"	590.000 lei

88. După 24 de zile de la semnarea biletului de ordin în favoarea furnizorului de la operația 85 se scontează efectul comercial. Plata se face din contul curent al întreprinderii. Diferența în plus percepută de bancă este de 23.600 lei, calculată la nivel de 5% pentru cele 24 de zile de la semnarea efectului și 30 de zile termenul prevăzut.

$$\frac{590.000 \text{ lei} \times 5\% \times 24 \text{ zile}}{30 \text{ zile}} = 23.600 \text{ lei}$$

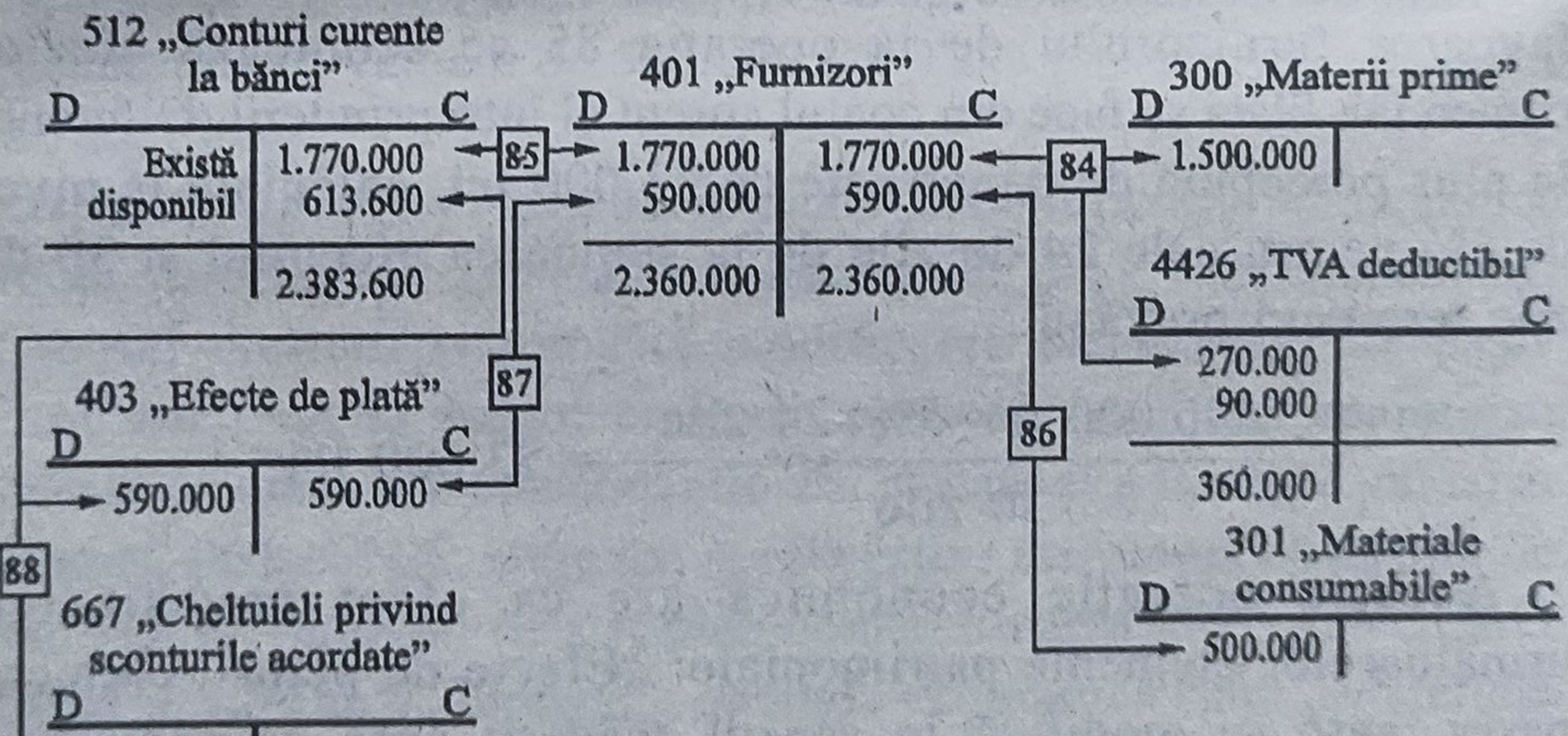
Această operație economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale: „Efecte de plată", element pasiv, care se modifică în sensul scăderii ceea ce semnifică micșorarea obligației de plată stabilită pe bază de efecte comerciale; „Cheltuieli privind sconturile acordate", element de activ care se modifică în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor financiare efectuate de întreprindere prin plata sconturilor calculate; „Conturi curente la bănci" (sold debitor), element de activ, care se modifică în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea disponibilităților existente în contul curent al întreprinderii de la

bancă. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Efecte de plată", „Cheltuieli privind sconturile acordate" și „Conturi curente la bănci". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Efecte de plată" se va debita cu micșorarea de pasiv, contul „Cheltuieli privind sconturile acordate" se va **debita** cu majorarea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci" (sold debitor) se va **credita** cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este deci, următoarea:

%		=	512	„Conturi curente la bănci"	613.600 lei
403	„Efecte de plată"				590.000 lei
667	„Cheltuieli privind sconturile acordate"				23.600 lei

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor economice privind relațiile cu furnizorii se prezintă astfel:



89. Se vând produse finite (din stoc) în valoare de 4.800.000 lei. Taxa pe valoarea adăugată este de 18%.

Această operație economică va produce modificarea elementului de activ „Clienți" în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea dreptului de creanță asupra clienților, de a încasa de la aceștia contravaloarea bunurilor livrate, inclusiv taxa pe valoarea adăugată

aferentă și totdată, produce modificarea elementelor de pasiv „Venituri din vânzarea produselor finite" și „T.V.A. colectată", de asemenea, în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea veniturilor obținute de întreprindere din vânzarea produselor finite și respectiv, a taxei pe valoarea adăugată colectată de la clienți. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Clienți", „Venituri din vânzarea produselor finite" și „T.V.A. – colectată". Contul „Clienți" fiind cont de activ se va **debita** cu creșterea de activ, iar conturile „Venituri din vânzarea produselor finite" și „T.V.A. – colectată", fiind conturi de pasiv, se vor **credita** cu creșterile de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

411	„Clienți"	=	%		5.684.000 lei
			701	„Venituri din vânzarea produselor finite"	4.800.000 lei
			4427	„T.V.A. - colectată"	884.000 lei

90. Se descarcă gestiunea privind produsele finite vândute (din stoc).

Scoaterea din evidență a produselor finite vândute se face, de regulă, prin formula contabilă inversă celei de intrare în gestiune, respectiv:

711	„Venituri din producția stocată"	=	345	„Produse finite"

la valoarea cu care au intrat în gestiune.

Deoarece la sfârșitul anului anterior contul „Venituri din producția stocată" s-a închis prin contul de rezultate, în anul curent, în momentul vânzării stocului de produse, contul „Venituri din producția stocată" nu mai există, iar formula contabilă de închidere este următoarea:

701	„Venituri din vânzarea produselor finite"	=	345	„Produse finite" 4.800.000 lei

91. Se încasează contravaloarea produselor finite vândute, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Această operaţie economică are ca efect micşorarea elementului de activ „Clienţi", ceea ce semnifică scăderea dreptului de creanţă asupra clienţilor şi totodată, majorarea elementului de activ „Conturi curente la bănci", ceea ce semnifică creşterea disponibilităţilor din contul întreprinderii de la bancă. Conturile în care se va înregistra operaţia economică au aceeaşi denumire ca şi elementele de bilanţ modificate. Contul „Clienţi" se va **credita** cu micşorarea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci" se va **debita** cu creşterea de activ.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

512	„Conturi curente la bănci"	=	411	„Clienţi	5.684.000 lei

92. Se vând semifabricatele din stoc în valoare de 1.000.000 lei. Taxa pe valoarea adăugată este de 18%. În urma analizei contabile efectuată asemănător operaţiei nr. 86 se ajunge la următoarea formulă contabilă:

411	„Clienţi"	=	%		1.180.000 lei
			702	„Venituri din vânzarea semifabricatelor"	1.000.000 lei
			4427	„T.V.A. - colectată"	180.000 lei

93. Se înregistrează acceptarea de către clienţi a unei trate (efect comercial) pentru suma de 1.180.000 lei.

Această operaţie economică produce următoarele modificări patrimoniale în bilanţ: o scădere la elementul de activ „Clienţi", ceea ce semnifică micşorarea dreptului de creanţă asupra clientului, şi o creştere la elementul de activ „Efecte de primit" ceea ce semnifică creşterea dreptului de creanţă prin efecte comerciale. Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Clienţi" şi „Efecte de primit", potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Clienţi" se va credita cu micşorarea de activ, iar contul „Efecte de primit" se va debita cu majorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

413	„Efecte de primit"	=	411	„Clienţi"	1.180.000 lei

95. Se primește efectul comercial de la client.

Această operație economică vă modifica elementul de activ „Valori de încasat" în sensul creșterii și totodată, va modifica elementul de activ „Efecte de primit" în sensul scăderii. Operația se va înregistra în conturile „Valori de încasat" și „Efecte de primit". Contul „Valori de încasat" se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Efecte de primit" se va **credita** cu scăderea de activ. Astfel, formula contabilă este:

511 „Valori de încasat"	=	413 „Efecte de primit"	1.180.000 lei

96. Se depune la bancă efectul comercial și se încasează contravaloarea lui.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ „Conturi curente la bănci", în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea disponibilului existent în contul curent al întreprinderii și totodată, modificarea altui element de activ „Valori de încasat", în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea sumelor de încasat. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci" se va **debita** cu majorarea de activ, iar contul „Valori de încasat" se va **credita** cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

512„Conturi curente la bănci"	=	511 „Valori de încasat"	1.180.000 lei

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor economice privind relațiile cu clienții se prezintă, astfel;

95. Se primește efectul comercial de la client.

Această operație economică vă modifica elementul de activ „Valori de încasat" în sensul creșterii și totodată, va modifica elementul de activ „Efecte de primit" în sensul scăderii. Operația se va înregistra în conturile „Valori de încasat" și „Efecte de primit". Contul „Valori de încasat" se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Efecte de primit" se va **credita** cu scăderea de activ. Astfel, formula contabilă este:

511 „Valori de încasat"	=	413 „Efecte de primit"	1.180.000 lei

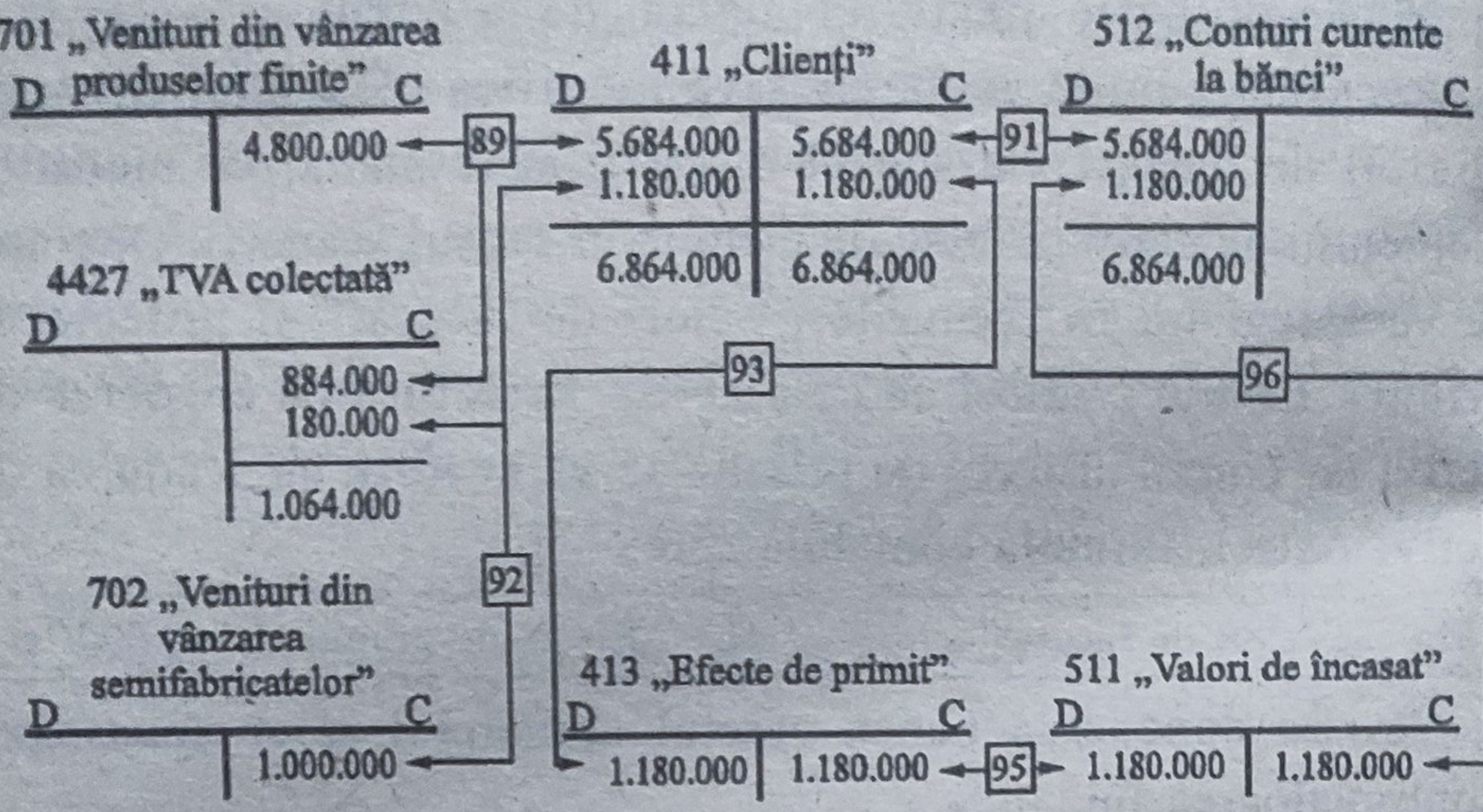
96. Se depune la bancă efectul comercial și se încasează contravaloarea lui.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ „Conturi curente la bănci", în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea disponibilului existent în contul curent al întreprinderii și totodată, modificarea altui element de activ „Valori de încasat", în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea sumelor de încasat. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci" se va **debita** cu majorarea de activ, iar contul „Valori de încasat" se va **credita** cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

512„Conturi curente la bănci"	=	511 „Valori de încasat"	1.180.000 lei

În formă sistematică, înregistrarea operațiilor economice privind relațiile cu clienții se prezintă, astfel;



Cu ocazia aprovizionării de materii prime și materiale la valoarea facturii furnizorilor s-a calculat taxa pe valoarea adăugată care s-a plătit furnizorilor odată cu valoarea mărfurilor. Aceasta se cuvine statului și nu furnizorilor, fapt pentru care ea urmează să fie scăzută din taxa pe valoarea adăugată calculată asupra facturii clienților și care se colectează de la aceștia odată cu încasarea bunurilor vândute. Astfel în cele două conturi de T.V.A. există următoarea situație:

D	4426 „TVA deductibilă"	C
84	270.000	
86	90.000	
	360.000	

D	4427 „TVA colectată"	C
	884.000	89
	180.000	92
	1.064.000	

La sfârșitul lunii pentru stabilirea diferențelor de T.V.A., „T.V.A. de plată", sau „T.V.A. de încasat" se procedează la regularizarea taxei pe valoarea adăugată, astfel:

97. Se închide contul „T.V.A. deducibilă"

Această operație produce o scădere la elementul de activ „T.V.A. deductibilă" ceea ce semnifică diminuarea T.V.A. – deductibilă și concomitent, o scădere la elementul de pasiv „T.V.A. colectată" ceea ce semnifică micșorarea „T.V.A. – colectată" cu valoarea

T.V.A. – deductibilă. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului „T.V.A. deductibilă", iar scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului de pasiv „T.V.A. colectată".

Formula contabilă este următoarea:

4427	„T.V.A. colectată"	=	4426	„T.V.A. deductibilă"	360.000 lei

După această operație contul 4426 „T.V.A. deductibilă" s-a închis, nu mai prezintă sold, iar contul „T.V.A. colectată" prezintă pe credit T.V.A. colectată și pe debit T.V.A. deductibilă. Diferența dintre totalul sumelor creditoare și totalul sumelor debitoare este T.V.A. de plată.

98. Se închide contul T.V.A. colectată.

Această operație produce ca efect scăderea elementului de pasiv „T.V.A. colectată" și creșterea elementului de pasiv „T.V.A. de plată", ceea ce semnifică creșterea obligației față de stat de a-i plăti taxa pe valoarea adăugată. Cele două conturi în care se înregistrează operația economică sunt: „T.V.A. colectată" și „T.V.A. de plată". Scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului „T.V.A. colectată", iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului „T.V.A. de plată".

Formula contabilă este următoarea:

4427	„T.V.A. colectată"	=	4423	„T.V.A. de plată"	704.000 lei

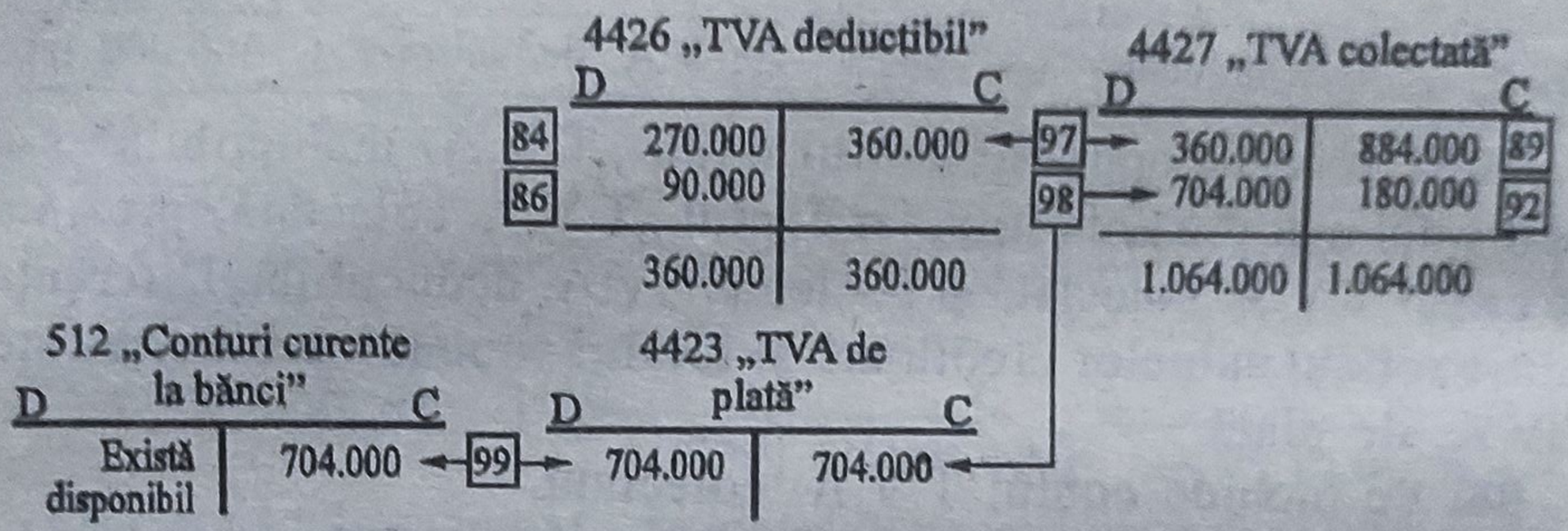
99. Se plătește statului taxa pe valoare adăugată.

Această operație produce scăderea elementului de activ „Conturi curente la bănci", ceea ce semnifică micșorarea disponibilului existent în contul întreprinderii de la bancă și concomitent, scăderea elementului de pasiv „T.V.A. de plată", ceea ce semnifică micșorarea obligației față de stat privind plata taxei pe valoarea adăugată. Conturile în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului „Conturi curente la bănci, iar scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului „T.V.A. de plată".

Formula contabilă este următoarea:

4423	„T.V.A. de plată”	=	512	„Conturi curente la bănci”	704.000 lei

Înregistrarea operațiilor economice privind regularizarea taxei pe valoarea adăugată, în ordine sistematică, se prezintă astfel:



100. Se înregistrează vânzarea la export a unor produse finite în valoare de 5.000 USD. Cursul oficial al dolarului este de 1.400 lei.

Conversie: 5.000 USD×1.400 lei = 7.000.000 lei.

Analiza contabilă a acestei operatii economice se face asemănător operațiilor de vânzare înregistrate (oper. 87), cu deosebirea că pentru vânzările la export nu se calculează taxa pe valoarea adăugată.

Deci, formula contabilă este următoarea:

411	„Clienți”	=	701	„Venituri din vânzarea produselor finite”	7.000.000 lei (5.000 USD)

101. Se descarcă gestiunea de produse finite vândute. Înregistrarea se face asemănător operației nr. 90.

Formula contabilă este următoarea:

701	„Venituri din vânzarea produselor finite”	=	345	„Produse finite”	7.000.000 lei

102. Se înregistrează vânzarea la export a unor produse finite în valoare de 50.000 D.M. Cursul oficial al mărcii este de 800. lei.

Conversie: 50.000 D.M.×800 lei = 40.000.000 lei.

Formula contabilă este următoarea:

411	„Clienți”	=	701	„Venituri din vânzarea produse finite”	40.000.000 lei (50.000 DM)

103. Se descarcă gestiunea de produse finite vândute.

Formula contabilă este următoarea:

701	„Venituri din vânzarea produselor finite”	=	345	„Produse finite”	40.000.000 lei

104. Se cumpără de la furnizori externi materii prime în valoare de 10.000 USD. Cursul oficial al dolarului este de 1.400 lei.

Conversie: 10.000 USD x 1.400 = 14.000.000 lei

Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător operațiilor de aprovizionare (oper. 82).

Formula contabilă este deci, următoarea:

300	„Materii prime”	=	401	„Furnizori”	14.000.000 lei (10.000 USD)

105. Se înregistrează cumpărarea e materiale diverse de la furnizori externi în valoare de 80.000 D.M. Cursul oficial al mărcii este de 800 lei.

Conversie: 80.000 D.M.×800 lei = 64.000.000 lei

Formula contabilă este următoarea:

301	„Materiale consumabile	=	401	„Furnizori”	64.000.000 lei (80.000 D.M.)

Până la sfârșitul anului nu au fost încasate creanțele și, nu au fost plătite datoriile.

Cursul oficial al celor două devize a fost în creștere, astfel:

1 USD de la 1.400 lei, la 1.500 lei;

1 D.M. de la 800 lei, la 900 lei.

106. Se recalculează creanța de la operația 100, la cursul oficial al ultimei zile a anului și se înregistrează o diferență favorabilă de 500.000 lei

Calcul:

5.000 USD×1.500 lei = 7.500.000 lei
5.000 USD×1.400 lei = 7.000.000 lei

Diferență +500.000 lei : 1.500 lei/USD = 333,3 USD

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ „Clienți" în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea drepturilor de creanță asupra clienților externi de a încasa în plus diferența de conversie și totodată, modificarea elementului de pasiv „Diferențe de conversie pasiv" în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea diferențelor de curs valutar favorabile. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Clienți" și „Diferențe de conversie pasiv". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Clienți" se va **debita** cu diferența favorabilă, iar contul „Diferențe de conversie pasiv", se va **credita** cu diferență favorabilă.

Formula contabilă este următoarea:

411	„Clienți"	=	477	„Diferențe de conversie pasiv"	500.000 lei (333,3 USD)

107. Se recalculează creanța de la operația 102 la cursul actual al ultimei zile a anului și se înregistrează o diferență favorabilă de 5.000.000 lei.

Calcul:

50.000 D.M.×900 lei = 45.000.000 lei
50.000 D.M.×800 lei = 40.000.000 lei

Diferența + 5.000.000 lei : 900 lei/DM = 5.555,5 D.M.

Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător operației precedente.

Formula contabilă este următoarea:

411	„Clienți"	=	477	„Diferențe de conversie pasiv"	5.000.000 lei (5.555,5 D.M.)

108. Se recalculează datoria de la operația 104 la cursul ac-

tual al ultimei zile a anului și se înregistrează o diferență nefavorabilă de 1.000.000 lei.

Calcul:

10.000 USD×1.500 lei =15.000.000 lei
10.000 USD×1.400 lei =14.000.000 lei

Diferența = + 1.000.000 lei : 1.500 lei = 666.6 USD

Această operație economică produce următoarele modificări patrimoniale în bilanț: o modificare în sensul creșterii la elementul de pasiv „Furnizori" ceea ce semnifică creșterea obligației de a plăti furnizorilor o diferență de 1.000.000 lei, și totodată, o modificare în sensul creșterii la elementul de activ „Diferențe de conversie activ" ceea ce semnifică creșterea diferențelor nefavorabile din conversia devizelor. Conturile în care se înregistrează operația economică, sunt: „Diferențe de conversie activ" și „Furnizori". Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Diferențe de conversie activ" se debitează cu creșterea de activ, iar contul „Furnizori" se creditează cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

476	„Diferențe de conversie activ"	=	401	„Furnizori"	1.000.000 lei (666.6 USD)

109. Se recalculează datoria de la operația 105, la cursul actual al ultimei zile a anului și se înregistrează diferența nefavorabilă de 8.000.000 lei.

Calcul:

80.000 D.M.×900 lei = 72.000.000 lei
80.000 D.M.×800 lei = 64.000.000 lei

Diferența + 8.000.000 lei : 900 lei = 8.888,8 D.M.

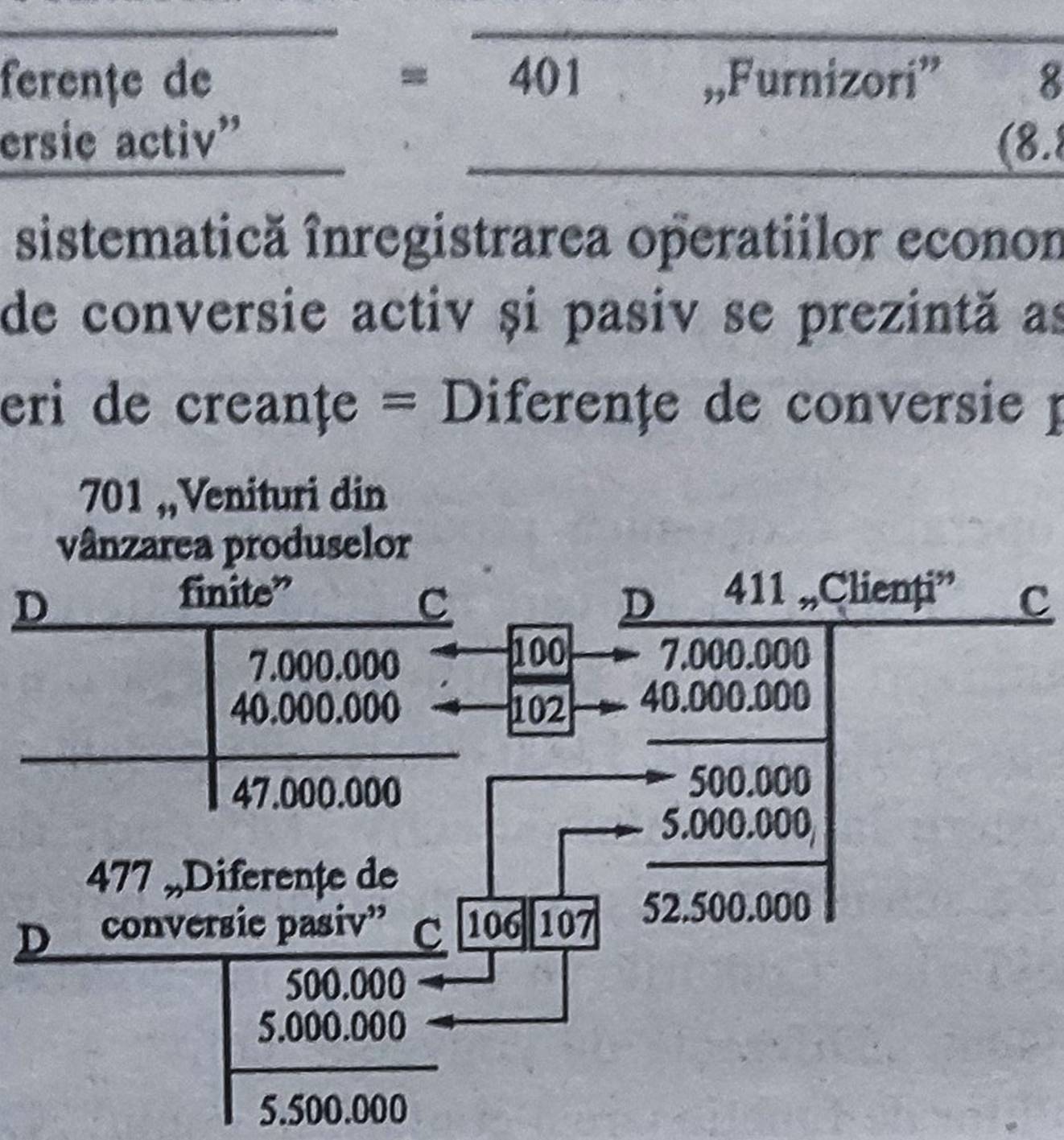
Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător operației precedente.

Formula contabilă este următoarea:

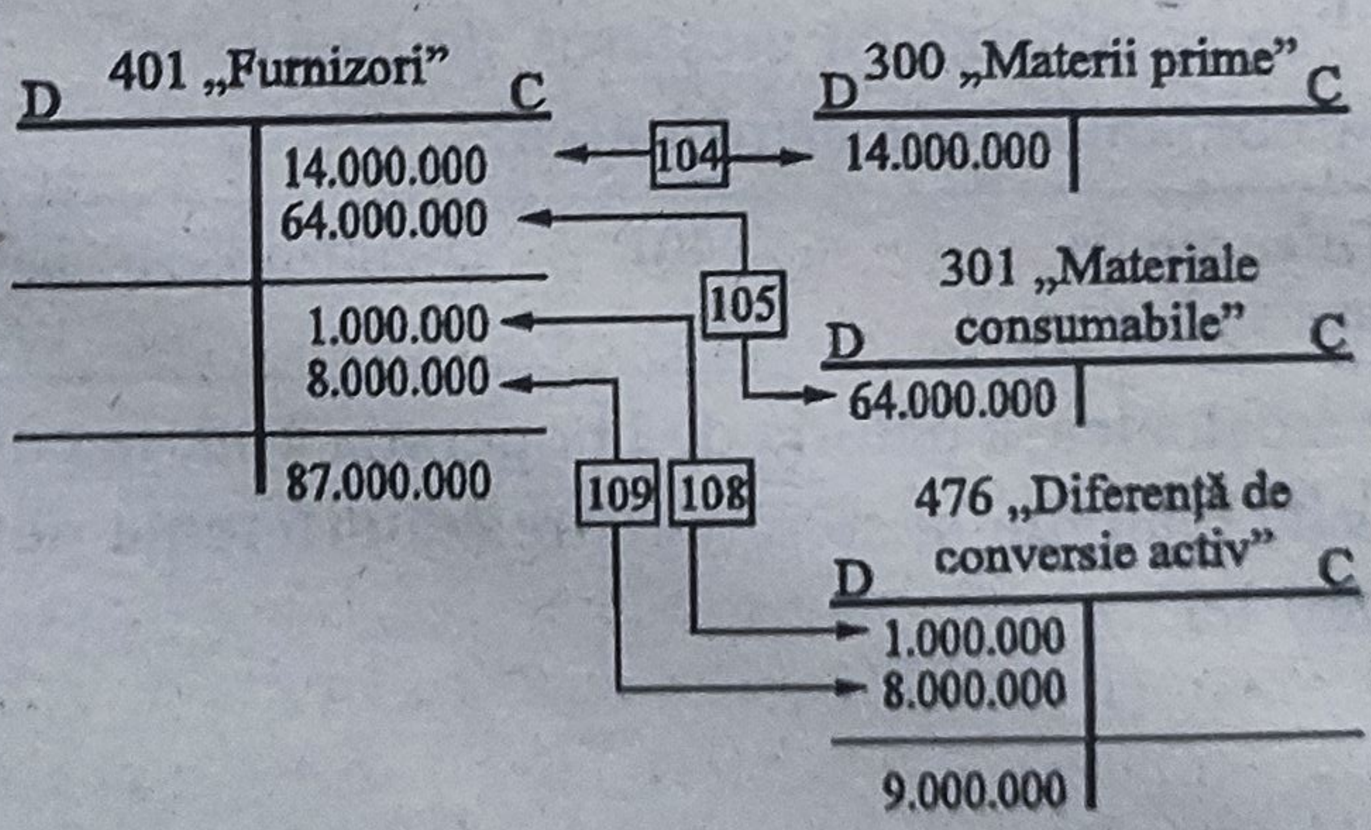
476	„Diferențe de conversie activ"	=	401	„Furnizori"	8.000.000 lei (8.888,8 D.M.)

În ordine sistematică înregistrarea operațiilor economice privind diferențele de conversie activ și pasiv se prezintă astfel:

A. Creșteri de creanțe = Diferențe de conversie pasiv



B. Creșteri de obligații = Diferențe de conversie activ



6.5. CONTURILE DE TREZORERIE

Trezoreria este ansamblul operațiilor financiare făcute de unitatea patrimonială în scopul obținerii mijloacelor bănești necesare desfășurării în bune condiții a activității economice.

Conturile de trezorerie sunt încadrate în clasa 5 a planului de conturi, în care se cuprind, în mare: conturi de disponibilități bănești, conturi de plasament de trezorerie și alte conturi.

6.5.1. Conturile de disponibilități bănești

Disponibilități bănești se păstrează în caseria proprie și în conturi curente și de disponibil la bănci. Atât disponibilitățile în numerar din caserie, cât și cele păstrate în conturi la bănci, pot fi: în lei și în devize (monede străine).

6.5.1.1. Conturile de disponibilități bănești la bănci.

Principalele conturi de disponibilități bănești în conturi la bănci sunt: 511 „Valori de încasat", 512 „Conturi curente la bănci", 518 „Dobânzi", 519 „Credite bancare pe termen scurt".

Contul **511 „Valori de încasat"** este utilizat pentru evidențierea valorilor de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale primite de la clienți pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate de întreprindere. Are funcție contabilă de cont activ. În **debitul** acestui cont se reflectă valoarea cecurilor și efectelor comerciale primite de la clienți. În **creditul** acestui cont se reflectă valoarea cecurilor încasate, precum și valoarea sconturilor acordate. Prezintă sold **debitor** care reflectă valoarea cecurilor și efectelor comerciale existente în stoc și neîncasate (neajunse la scadență).

Contul **512 „Conturi curente la bănci"** este utilizat pentru evidențierea disponibilităților bănești în lei și devize aflate în conturi la bănci, a carnetelor de cecuri cu limită de sumă, precum și a sumelor în curs de decontare. Are funcție contabilă de cont bifuncțional. În **debitul** acestui cont se reflectă sumele depuse din casieria întreprinderii, precum și sumele încasate la diverse persoane juridice (întreprinderii și instituții). În **creditul** acestui cont se reflectă sumele ridicate din contul de disponibil de către casieria unității, precum și sumele virate în contul diverselor persoane juridice pentru plata obligațiilor create. Prezintă **sold**

debitor care reflectă disponibilitățile existente în conturi la bănci, sau **sold creditor** care reflectă creditul acordat de bănci.

În cadrul contului sintetic de **gradul I, 512 „Conturi curente la bănci”** funcționează următoarele subconturi: 5121 „Disponibil la bancă în lei”, 5124 „Disponibil la bancă în devize”, 5125 „Sume în curs de decontare”, 5126 „Carnete de cecuri cu limită de sumă”.

Contul **518 „Dobânzi”** este utilizat pentru evidențierea dobânzilor de plătit, precum și a dobânzilor de încasat aferente creditelor primite de la bănci, respectiv, disponibilitătilor aflate în conturile curente. Are funcție contabilă de cont bifuncțional. **Debitul** acestui cont reflectă dobânzile de primit aferente disponibilităților aflate în conturile curente, precum și dobânzile plătite, aferente împrumuturilor primite. **Creditul** acestui cont reflectă dobânzile de plătit aferente creditelor primite de la bănci în conturile curente, precum și pe cele încasate, aferente disponibilităților din conturile curente. **Soldul** poate fi debitor și reflectă dobânzile de primit, sau **creditor** și reflectă dobânzile de plătit.

În cadrul contului sintetic de gradul I, 518 „Dobânzi” se deschid două subconturi: 5186 „Dobânzi de plătit” și 5187 „Dobânzi de primit”.

Contul **519 „Credite bancare pe termen scurt”** este utilizat pentru evidențierea creditelor acorate de bănci pe termen scurt (de sub un an). Are funcție contabilă de cont pasiv. În **creditul** acestui cont se reflectă creditele bancare acordate de bănci pentru nevoi temporare. În **debitul** acestui cont se reflectă creditele pe termen scurt restituite băncilor finanțatoare. **Soldul** este creditor și reflectă credite pe termen scurt nerambursabile, înca.

6.5.1.2. Conturile de disponibilități în caserie

Disponibilitățile bănești din întreprindere se găsesc sub forma numeralului existent în caserie și sub forma altor valori. În acest scop sunt utilizate conturile sintetice: 531 „Casa” și 532 „Alte valori”.

Cõntul **531** „**Casa**” este utilizat pentru evidenţierea disponibilităţilor băneşti în numerar, în lei şi în devizie, ca urmare a operatiilor de încasări şi plăţi. Are funcţie contabilă de cont activ. **Debitul** acestui cont reflectă ridicările de numerar de la bancă, precum şi încasările directe în numerar. **Creditul** acestui cont reflectă depunerile de numerar în cont la bancă, precum şi plăţile în numerar efectuate direct din caserie. **Soldul** este debitor şi reflectă numeralul existent în caseria întreprinderii.

Contul **532** „**Alte valori**” este utilizat pentru evidenţierea acelor valori existente în întreprindere sub forma timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de călătorie, bilete de tratament şi odihnă etc., precum şi a mişcării acestora, ca urmare a procurării şi folosirii lor. Are funcţie contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea elementelor menţionate achiziţionate. **Creditul** reflectă valoarea aceloraşi elemente folosite (consumate). **Soldul** este debitor şi reflectă alte valori existente în întreprindere.

6.5.2. Conturile de acreditive şi avansuri de trezorerie

Principale conturi sintetice din această grupă sunt: 541 „Acreditive” şi 542 „Avansuri de trezorerie”.

Contul **541** „**Acreditive**” este utilizat pentru evidenţierea sumelor în lei sau în devize separate din contul de disponibil al întreprinderii la bănci pe numele unei terţe persoane, în vederea efectuării unor plăţi. Are funcţie contabilă de cont activ. În **debitul** acestui cont se reflectă sumele la bancă depuse la dispoziţia terţilor. În **creditul** acestui cont se reflectă sumele plătite efectiv terţilor, sau restituite unităţii patrimoniale ca urmare a încetării valabilităţii plăţii (folosirii acreditivului). **Soldul** acestui cont reflectă acreditive deschise la bănci, existente.

Contul **542** „**Avansuri de trezorerie**” este utilizat pentru evidenţierea sumelor încredinţate unor persoane împuternicite de unitatea patrimonială, în vederea efectuării unei plăţi în favoarea acesteia. Este cont cu funcţie contabilă de activ în **debitul** acestui cont se reflectă sumele acordate în numerar unei persoane fizice.

În **creditul** acestui cont se reflectă plăţile efectuate din avansuri de trezorerie, plata diverselor bunuri achiziţionate, cheltuieli de deplasări, detaşări, transferări, plăţile pentru alte lucruri executate sau servicii prestate. Prezintă sold debitor care reflectă avansuri de trezorerie acordate şi nejustificate.

Exemple de utilizare a unor conturi menţionate.

110. Pentru soldul debitor al contului 512 „Conturi curente la bănci", în semestrul I al anului s-au calculat dobânzi în sumă de 150.000 lei.

Această operaţie economică produce modificarea elementului de activ „Dobânzi de primit" în sensul creşterii, ceea ce semnifică creşterea sumelor cuvenite întreprinderii, şi totodată, modificarea elementului de pasiv „Venituri din dobânzi", în sensul creşterii, ceea ce semnifică majorarea veniturilor financiare obţinute de întreprindere din dobânzi. Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Dobânzi de primit" şi „Venituri din dobânzi". Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Dobânzi de primit" se va debita cu creşterea de activ, iar contul „Venituri din dobânzi" se va acredita cu creşterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

5187	„Dobânzi de primit"	=	766	„Venituri din dobânzi"	150.000 lei

111. Se încasează dobânzile cuvenite.

Această operaţie economică are ca efect majorarea elementului de activ „Conturi curente la bănci" (sold debitor), ceea ce semnifică creşterea disponibilităţilor în contul întreprinderii de la bancă şi totodată, micşorarea elementului de activ „Dobânzi de primit" ceea ce semnifică scăderea dreptului întreprinderii privind dobânzile. Conturile în care se va înregistra operaţia economică au aceeaşi denumire cu elementele modificate. Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci", fiind cont de activ, se va debita cu creşterea de activ, iar contul „Dobânzi de primit" se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

512	„Conturi curente la bănci”	=	5187	„Dobânzi de primit”	150.000 lei

112. Pentru soldul creditor al contului „Conturi curente la bănci”, în semestrul II al anului, s-au calculat dobânzile în sumă de 80.000 lei.

Această operaţie economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale din bilanţ: „Cheltuielile privind dobânzile”, din activul bilanţului, în sensul creşterii, ceea ce semnifică majorarea cheltuielilor efectuate de întreprindere cu plata dobânzilor şi „Dobânzi de plătit”, din pasivul bilanţului, în sensul creşterii, ceea ce semnifică majorarea obligaţiei de plată a dobânzilor. Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Cheltuieli privind dobânzile” şi „Dobânzi de plătit”.

Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul de activ „Cheltuieli privind dobânzile” se va debita, iar contul de pasiv „Dobânzi de plătit” se va credita.

Formula contabilă este următoarea:

666	„Cheltuieli privind dobânzile”	=	5186	„Dobânzi de plătit”	80.000 lei

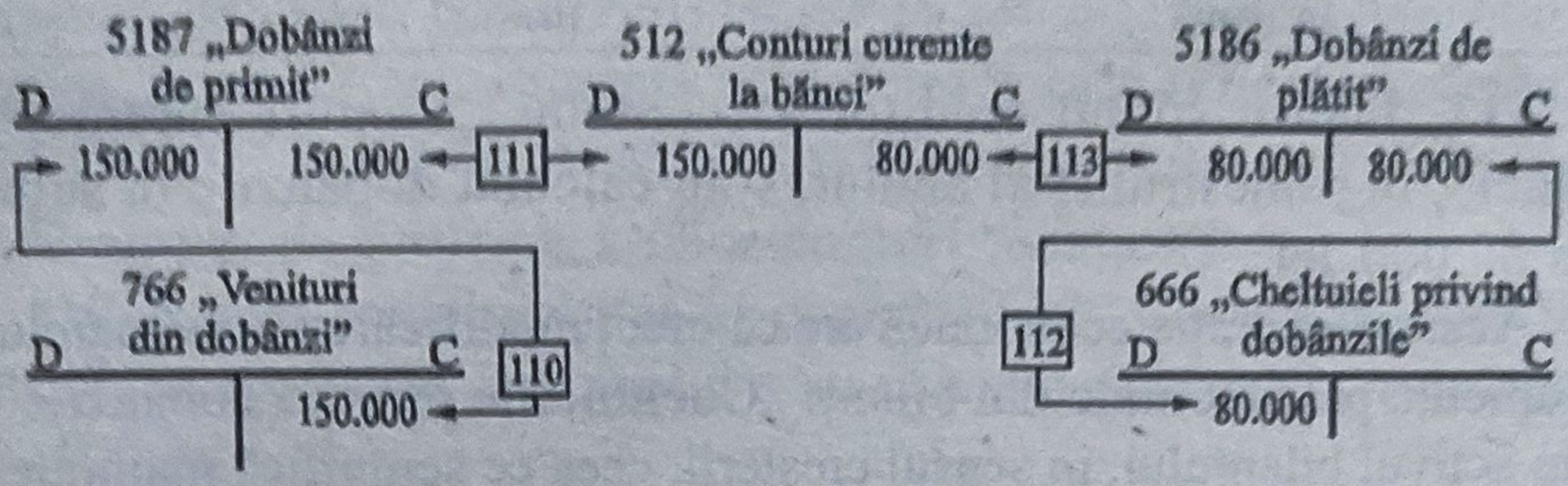
113. Se plătesc dobânzile.

Această operaţie economică va produce o scădere la elementul de activ „Conturi curente la bănci” (sold debitor) ceea ce semnifică micşorarea disponibilului existent în contul întreprinderii şi concomitent, o scădere la elementul de pasiv „Dobânzi de plătit”, ceea ce semnifică micşorarea obligaţiei de plată privind dobânzile. Operaţia economică se va înregistra în două conturi care au aceeaşi denumire cu elemente modificate. Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci” se va credita, iar contul „Dobânzi de plătit” se va debita.

Deci, formula contabilă este următoarea:

5186	„Dobânzi de plătit”	=	512	„Conturi curente la bănci”	80.000 lei

În ordine sistematică, înregistrarea operațiilor economice privind dobânzile la contul curent, se prezintă astfel:



114. Se plătește un furnizor în sumă de 500.000 lei, dintr-un credit pe termen scurt primit de la bancă.

Această operație economică produce ca efect modificarea elementului de pasiv „Furnizori", în sensul scăderii, ceea ce semnifică micșorarea obligației față de furnizori și concomitent, modificarea elementului de pasiv „Credite bancare pe termen scurt", în sensul creșterii, ceea ce semnifică, majorarea obligației față de bancă de a restitui creditul primit. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Furnizori" și „Credite bancare pe termen scurt". Contul „Furnizori" se va debita cu micșorarea de pasiv, iar contul „Credite bancare pe termen scurt" se va credita cu majorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

401	„Furnizori"	=	519	„Credite bancare pe termen scurt"	500.000 lei

115. Se înregistrează dobânda la creditul pe termen scurt primit în sumă de 100.000 lei.

Această operație economică produce modificarea elementului de activ „Cheltuieli privind dobânzile", în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea cheltuielilor financiare efectuate de întreprindere cu plata dobânzilor la credite și, modificarea elementului de pasiv „Credite bancare pe termen scurt", în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea obligațiilor față de bancă privind dobânda la creditul acordat. Conturile în care se va înregistra

operaţia economică sunt: „Cheltuieli privind dobânzile” şi „Credite bancare pe termen scurt”. Contul „Cheltuieli privind dobânzile” fiind cont de activ, se va debita, iar contul „Credite bancare pe termen scurt” fiind cont de pasiv se va credita. Astfel, fomrula contabilă este următoarea:

666	„Cheltuieli privind dobânzile”	=	519	„Credite bancare pe termen scurt”	100.000 lei

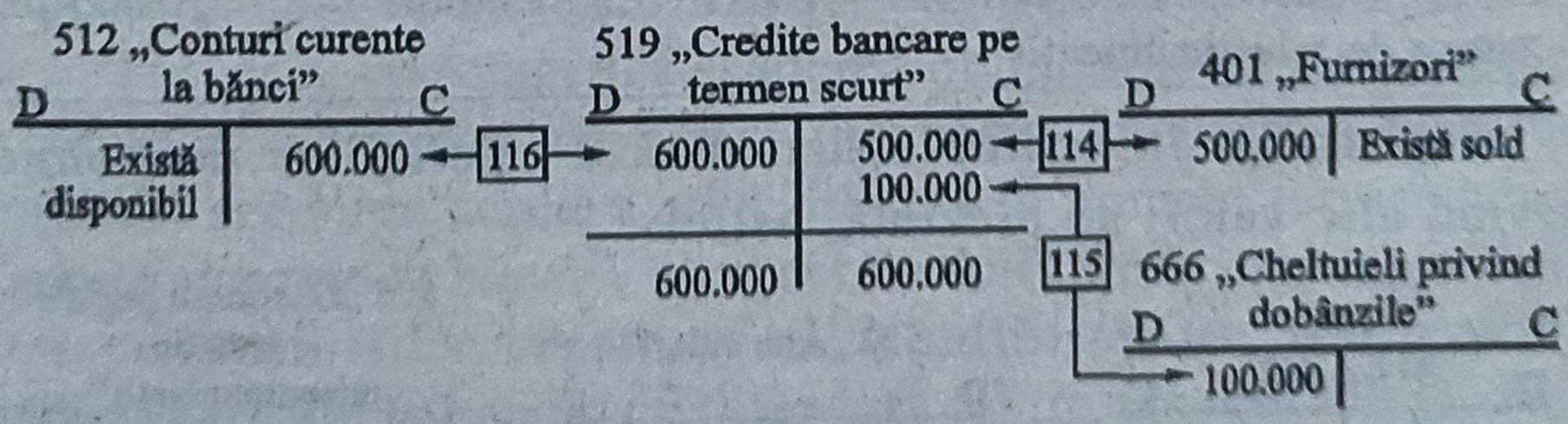
116. La scadenţă se restituie creditul bancar pe termen scurt şi se plăteşte dobânda cuvenită.

Această operaţie economică va produce următoarele modificări patrimoniale în bilanţ: scăderea elementului de activ „Conturi curente la bănci”, ceea ce semnifică micşorarea disponibilului existent în contul curent al întreprinderii şi concomitent, scăderea elementului de pasiv „Credite bancare pe termen scurt”, ceea ce semnifică micşorarea obligaţiei faţă de bancă privind creditul primit, inclusiv dobânda cuvenită. Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Conturi curente la bănci” şi „Credite bancare pe termen scurt”. Contul „Conturi curente la bănci” se va credita cu diminuarea de activ, iar contul „Credite bancare pe termen scurt” se va debita cu diminuarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

519	„Credite bancare pe termen scurt”	=	512	„Conturi curente la bănci”	600.000 lei

În formă sistematică, înregistrarea operaţiilor privind creditele bancare pe termen scurt se prezintă, astfel:



117. Se cumpără timbre poştale şi fiscale în valoare de 24.000 lei, plătite în numerar:

Această operație economică va produce scăderea elementului de activ „Casa", ceea ce semnifică diminuarea numeralului existent în caseria întreprinderii și totodată, creșterea elemențului de activ „Alte valori", ceea ce semnifică majorarea altor valori sub forma timbrelor poștale și fiscale din întreprindere. Operația se va înregistra în două conturi care au aceeași denumire cu elemente modificate. Contul „Casa" fiind cont de activ și înregistrând o scădere se va credita, iar contul „Alte valori" fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere se va debita.

Formula contabilă este următoarea:

532	„Alte valori"	=	531	„Casa"	24.000 lei

118. Se utilizează timbre poștale și fiscale în valoare de 20.000 lei.

Această operație economică va produce modificări la următoarele elemente din bilanț: „Alte valori" și „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații". La elementul „Alte valori" se va produce o scădere prin utilizarea lor în efectuarea corespondenței întreprinderii iar la elementul „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicatii" se va produce o creștere prin includerea în cheltuieli a contravalorii timbrelor utilizate. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații" și „Alte valori". Contul „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicatii" se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Alte valori" se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

626	„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"	=	532	„Alte valori"	20.000 lei

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiilor economice privind alte valori se prezintă, astfel:

119. În vederea aprovizionării cu un anumit material, se deschide un acreditiv pe numele furnizorului, în sumă de 300.000 lei.

Această operaţie economică are ca efect modificarea elementului de activ „Acreditive" în sensul creşterii, ceea ce semnifică majorarea acreditivelor deschise în numele unei terţe persoane şi concomitent, modificarea unui alt element tot de activ. „Conturi curente la bănci" (sold debitor) în sensul scăderii, ceea ce semnifică micşorarea disponibilităţilor existente în contul întreprinderii de la bancă. Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Acreditive" şi „Conturi curente la bănci". Contul „Acreditive" se va debita cu creştere de activ, iar contul „Conturi curente la bănci" se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

541	„Acreditive"	=	512	„Conturi curente la bănci"	300.000 lei

120. Se primesc materiale de la furnizori în sumă de 275.000 lei.

Analiza contabilă a acestei operaţii economice se face asemănător celorlalte operaţii privind aprovizionarea cu materii prime şi materiale.

Formula contabilă este următoarea:

301„Materiale consumabile"		=	401	„Furnizori"	275.000 lei

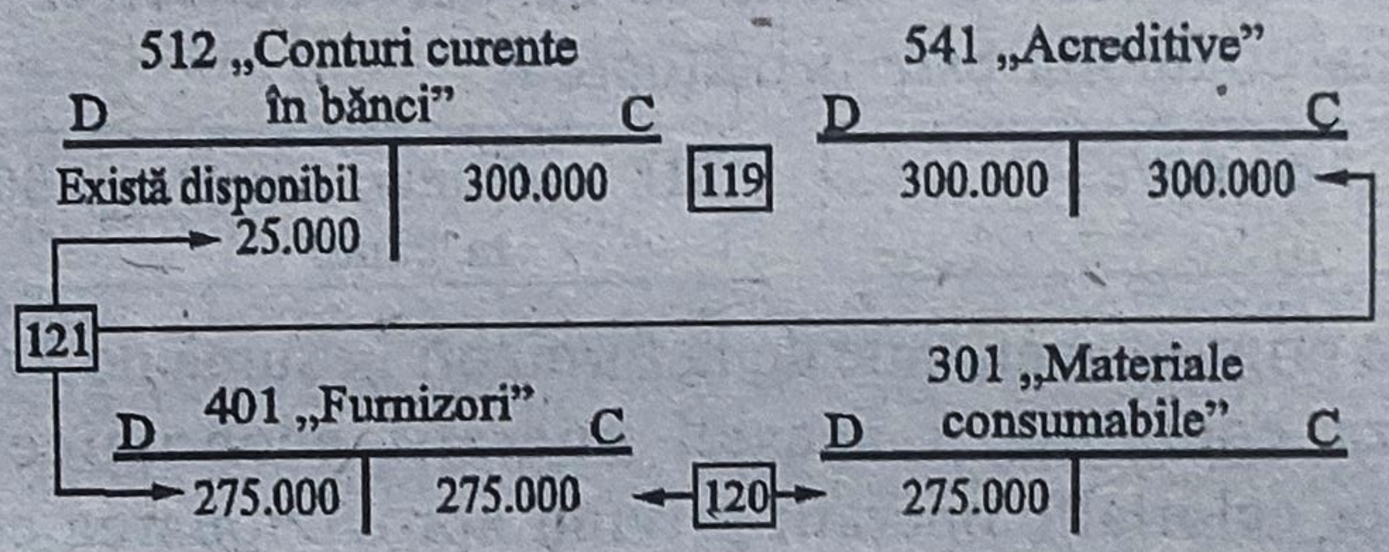
121. Se plăteşte din acreditivul deschis, contravaloarea materialelor primite de la furnizor. Totodată, se închide acreditivul. Această operaţie economică produce modificarea următoarelor elemente patrimoniale: „Furnizori", element de pasiv, în sensul micşorării, ceea ce semnifică scăderea obligaţiei faţă de furnizor; „Acreditive", element de activ, în sensul micşorării, ceea ce semnifică scăderea acreditivului deschis în numele furnizorului; „Conturi curente la bănci", element de activ, în sensul majorării, ceea ce semnifică creşterea disponibilităţilor din contul întreprinderii de la bancă, cu diferenţa dintre acreditivul deschis şi cel utilizat. Operaţia economică va fi înregistrată în trei conturi care au aceeaşi denumire cu elemente de bilanţ modificate. Potrivit

regulilor de funcționare a conturilor, contul „Acreditive" se va credita cu micșorarea de activ, contul „Furnizori" se va debita cu micșorarea de pasiv, iar contul „Conturi curente la bănci" se va debita cu majorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

	%	=	541	„Acreditive"	300.000 lei
401	„Furnizori"				275.000 lei
512	„Conturi curente la bănci"				25.000 lei

În formă sistematică, înregistrarea operatiilor economice privind utilizarea acreditivelor se prezintă astfel:



6.5.3. Conturile privind titlurile de plasament

Titlurile de plasament reprezintă documente de valoare cumpărate în scopuri comerciale, deci pentru a fi vândute întru-un timp relativ scurt, altor unități sau persoane, în vederea obținerii unui câștig imediat, din diferența de prețuri, între prețul de vânzare și cel de cumpărare.

Principalele titluri de plasament sunt: acțiunile, obligațiunile, efectele comerciale (trate, bilete de ordin etc.) cumpărate. Acestea pot fi cumpărate de pe piața hârtiilor de valoare, în mod curent, când se utilizează termenul de cumpărare, sau pot fi cumpărate titluri emise și vândute de întreprindere, când se utilizează termenul de răscumpărare. Cumpărarea se face în scop de revânzare, iar răscumpărarea titlurilor se face pentru anularea acestora.

O unitate patrimonială care cumpără sau răscumpără titluri de plasament în scopul revânzării sau anulării, utilizează următoarele

conturi sintetice: 502 „Acţiuni proprii", 503 „Actiuni", 505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate", 506 „Obligaţiuni", 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament".

Contul **502 „Acţiuni proprii"** este utilizat pentru evidenţierea acţiunilor proprii răscumpărate de unitatea patrimonială de la acţionari sau asociaţi. Are funcţie contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul actiunilor proprii răscumpărate. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea acţiunilor proprii revândute sau anulate. **Soldul** acestui cont este debitor şi reflectă acţiunile proprii răscumpărate, existente.

Contul **503 „Acţiuni"** este utilizat pentru evidenţierea acţiunilor cumpărate de pe piaţa hârtiilor de valoare în scop de revânzare. Are funcţie contabilă de cont de activ. Pe **debitul** acestui cont se reflectă costul acţiunilor cumpărate. Pe creditul acestui cont se reflectă valoarea acţiunilor revândute. Prezintă **sold debitor** care reflectă valoarea acţiunilor cumpărate, existente.

Contul **505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate"** este utilizat pentru evidenţierea obligaţiunilor emise de întreprindere în vederea obţinerii de împrumuturi publice şi răscumpărate de la obligatori (creditori). Este cont cu funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul obligaţiunilor emise şi răscumpărate, precum şi sumele încasate din diferenţele favorabile între preţul de rambursare şi valoarea de răscumpărare a titlurilor imediat negociabile. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate anulate, precum şi diferenţele nefavorabile dintre preţul de răscumpărare şi preţul de rambursare a împrumutului din emisiunea de obligaţiuni. **Soldul** este debitor şi reflectă obligaţiunile emise şi răscumpărate existente (neanulate).

Contul **506 „Obligaţiuni"** este utilizat pentru evidenţierea obligaţiunilor cumpărate în vederea utilizării temporare a trezoreriei în scopul conservării acesteia, a obţinerii unui venit sub formă de dobândă, sau pentru realizarea unui venit cu ocazia revânzării obligaţiunilor. Este cont cu funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul obligaţiunilor cumpărate. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea obligaţiunilor rambursate sau revândute. **Soldul** este debitor şi reflectă valoarea obligaţiunilor existente, nerevândute.

conturi sintetice: 502 „Acțiuni proprii”, 503 „Actiuni”, 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”, 506 „Obligațiuni”, 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasament”.

Contul **502 „Acțiuni proprii”** este utilizat pentru evidențierea acțiunilor proprii răscumpărate de unitatea patrimonială de la acționari sau asociați. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul actiunilor proprii răscumpărate. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea acțiunilor proprii revândute sau anulate. **Soldul** acestui cont este debitor și reflectă acțiunile proprii răscumpărate, existente.

Contul **503 „Acțiuni”** este utilizat pentru evidențierea acțiunilor cumpărate de pe piața hârtiilor de valoare în scop de revânzare. Are funcție contabilă de cont de activ. Pe **debitul** acestui cont se reflectă costul acțiunilor cumpărate. Pe creditul acestui cont se reflectă valoarea acțiunilor revândute. Prezintă **sold debitor** care reflectă valoarea acțiunilor cumpărate, existente.

Contul **505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”** este utilizat pentru evidențierea obligațiunilor emise de întreprindere în vederea obținerii de împrumuturi publice și răscumpărate de la obligatori (creditori). Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul obligațiunilor emise și răscumpărate, precum și sumele încasate din diferențele favorabile între prețul de rambursare și valoarea de răscumpărare a titlurilor imediat negociabile. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anulate, precum și diferențele nefavorabile dintre prețul de răscumpărare și prețul de rambursare a împrumutului din emisiunea de obligațiuni. **Soldul** este debitor și reflectă obligațiunile emise și răscumpărate existente (neanulate).

Contul **506 „Obligațiuni”** este utilizat pentru evidențierea obligațiunilor cumpărate în vederea utilizării temporare a trezoreriei în scopul conservării acesteia, a obținerii unui venit sub formă de dobândă, sau pentru realizarea unui venit cu ocazia revânzării obligațiunilor. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul obligațiunilor cumpărate. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea obligațiunilor rambursate sau revândute. **Soldul** este debitor și reflectă valoarea obligațiunilor existente, nerevândute.

Contul 509 „Vărsăminte de efectuat pentru titlurile de plasamanet” este utilizat pentru evidenţierea datoriei de plată pentru titlurile de plasament cumpărate. Are funcţie contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea datorată, de vărsat pentru titlurile de plasament dobândite. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea vărsată, datorată pentru titlurile de plasament. **Soldul** acestui cont este creditor şi reflectă valoarea de plată pentru titlurile de plasament cumpărate.

Exemple de utilizare a acestor conturi:

122. Se răscumpără un număr de 100 acţiuni la valoarea nominală de 5.000 lei.

Această operaţie economică are ca efect modificarea elementului de activ „Acţiuni proprii”, în sensul majorării, ceea ce semnifică creşterea valorii acţiunilor proprii răscumpărate, şi totodată, modificarea elementului de activ „Casa”, în sensul diminuării, ceea ce semnifică scăderea numeralului din caseria unităţii. Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Acţiuni proprii” şi „Casa”. Contul „Acţiunii proprii” se va **debita** cu creşterea de activ, iar contul „Casa” se va **credita** cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

502	„Acţiunii proprii”	=	531	„Casa”	500.000 lei

123. Se anulează cele 100 de acţiuni răcumpărate.

Această operaţie economică va produce o mişcare a elementului de activ „Acţiunii proprii” ceea ce semnifică diminuarea valorii acţiunilor proprii, şi totodată, o micşorare a elementului de pasiv „Capital social”, ceea ce semnifică diminuarea capitalului unităţii. Contul „Acţiunii proprii” se va **credita** cu micşorarea de activ, iar contul „Capital social” se **debita** cu micşorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

101	„Capital social”	=	502	„Acţiunii proprii”	500.000 lei

124. Se cumpără de piaţa hârtiilor de valoare un număr de 300 de acţiuni la preţul de 5.000 lei bucata.

Această operaţie economică are ca efect modificarea elementului

de activ „Acțiuni" în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea valorii acțiunilor cumpărate și totodată, modificarea elementului de pasiv „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament" în sensul majorării, ceea ce semnifică creștereà obligației de plată privind titlurile cumpărate. Operația economică va fi înregistrată în două conturi care au aceeași denumire cu elemente de bilanț modificate. Contul „Acțiunii", fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere se va **debita**, iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasamanet", fiind cont de pasiv și având de înregistrat o creștere se va **credita**.

Fomula contabilă este următoarea:

503	„Acțiuni"	=	509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament"	1.500.000 lei

125. Se plătesc acțiunile cumpărate.

Această operație economică va produce următoarele modificări patrimoniale în bilanț. Scăderea elementului de activ „Conturi curente la bănci", ceea ce semnifică micșorarea disponibilului existent în cont la bancă și totdată, scăderea elementului de pasiv „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament", ceea ce semnifică micșorarea obligațiilor de plată privind titlurile de plasament. Conturile în care se va înregistra această operație economică sunt: „Conturi curente la bănci" și „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament". Contul „Conturi curente la bănci" se va **credita** cu micșorarea de activ, iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament" se va **debita** cu micșorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament"		=	512 „Conturi curente la bănci	1.500.000 lei

126. Se revinde un lot de 200 acțiuni din cele cumpărate, la prețul de 5.500 lei pe acțiuni.

Calcul:

200 acțiuni×5.500 lei = 1.100.000 lei
200 acțiuni×5.000 lei = 1.000.000 lei

DIFERENȚA = + 100.000 lei

Această operaţie economică are ca efect modificarea a trei elemente patrimoniale, astfel: în activul bilanţului, elementul „Acţiuni", în sensul scăderii, ceea ce semnifică micşorarea valorii acţiunilor din întreprindere; în pasivul bilanţului la elementul „Venituri din titluri de plasament cedate", în sensul creşterii, ceea ce semnifică creşterea veniturilor financiare obţinute de întreprindere din vânzarea titlurilor, şi în activul bilanţului la elementul „Conturi curente la bănci", în sensul majorării ceea ce semnifică creşterea disponibilităţilor băneşti în contul întreprinderii de la bancă. Cele trei conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Acţiuni", „Venituri din titluri de plasament cedate" şi „Conturi curente la bănci". Contul „Acţiuni": se va **credita** cu scăderea de activ, contul „Venituri din titluri de plasament cedate" se va **credita** cu creşterea de pasiv, iar contul „Conturi curente la bănci" se va **debita** cu creşterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

512	„Conturi curente la bănci".	=	%		1.100.000 lei
			503	„Acţiuni"	1.000.000 lei
			764	„Venituri din titluri de plasament cedate"	100.000 lei

127. Se revinde restul de 100 de acţiuni: Preţul zilei la bursă este de 4.800 lei/acţiune

Calcul:

100 acţiuni×5.000 lei = 500.000 lei
100 acţiuni×4.800 lei = 480.000 lei
DIFERENŢA = – 20.000 lei

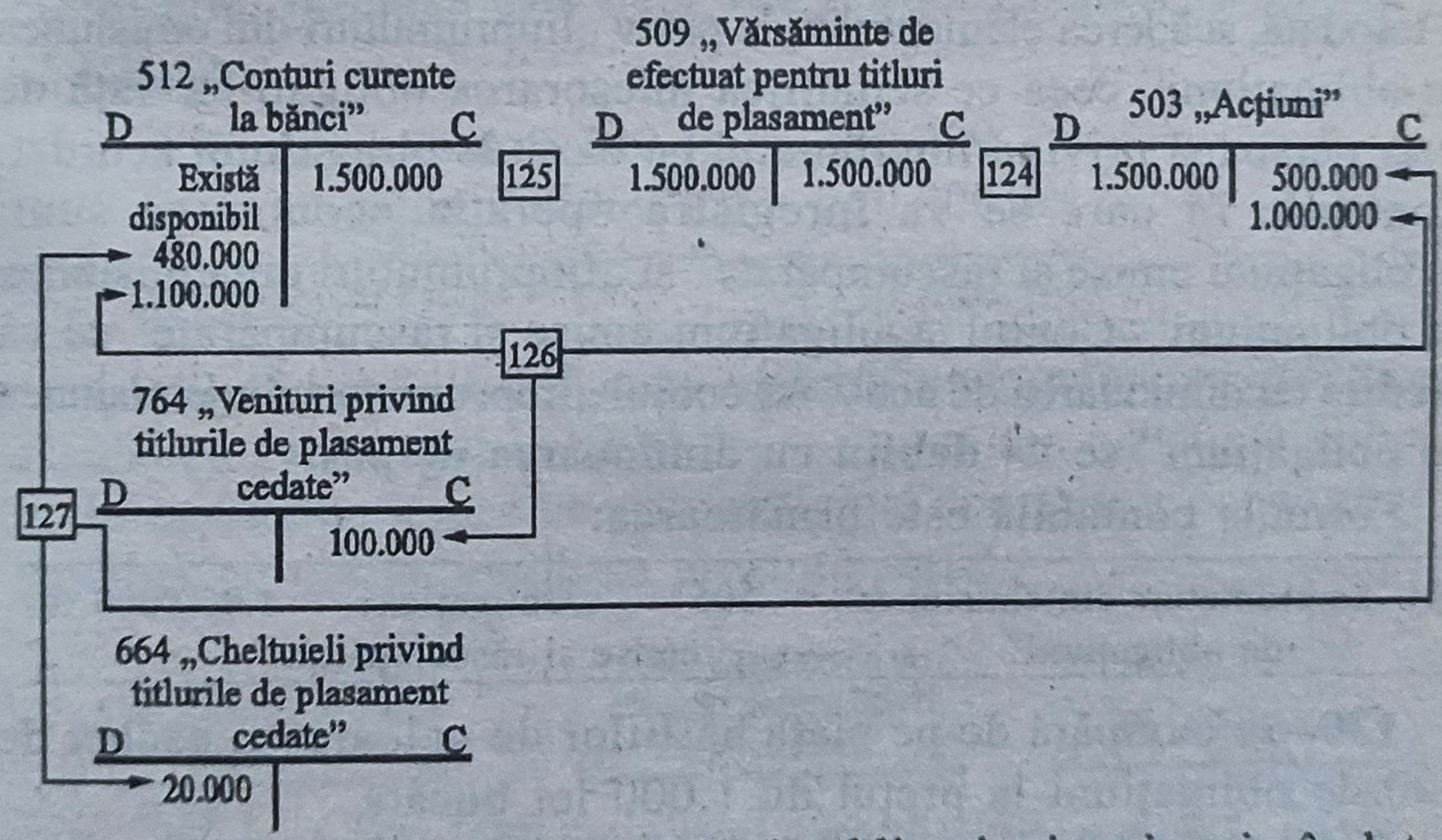
Această operaţie economică va produce următoarele modificări în bilanţ: scăderea elementului de activ „Acţiuni", ceea ce semnifică micşorarea valorii acţiunilor din unitate; creşterea elementului de activ „Conturi curente la bănci", ceea ce semnifică creşterea disponibilităţilor în contul curent al întreprinderii, creşterea elementului de activ „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate",

ceea ce semnifică, majorarea cheltuielilor financiare efectuate de întreprindere pentru acoperirea diferenţei nefavorabile obţinută la vânzarea titulurilor. Cele trei conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Acţiuni", „Conturi curente la bănci" şi „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate". Contul „Acţiuni" se va **credita** cu scăderea de activ, contul „Conturi curente la bănci" se va **debita** cu creşterea de activ, iar contul „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate" se va **debita** cu creşterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

%	=	503	„Acţiuni"	500.000 lei
512„Conturi curente la bănci"				480.000 lei
664„Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"				20.000 lei

În formă sistematică, înregistrarea operaţiilor cu achiziţionarea de acţiuni în scop de revânzare se prezintă, astfel:



128. Se răscumpără cele 1.000 de obligaţiuni emise şi vândute, cu valoarea nominală de 1.000 lei bucata.

Această operaţie economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale: „Obligaţiuni emise şi răscumpărate", element de activ, în sensul creşterii, ceea ce semnifică creşterea valorii obligaţiunilor din unitate şi totodată, „Conturi curente la bănci",

element de activ, în sensul scăderii, ceea ce semnifică micşorarea disponibilului din contul curent al întreprinderii de la bancă. Operaţia economică va fi înregistrată în două conturi care au aceeaşi denumire cu elemente modificate. Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Obligaţiuni emise şi răscumpărate" se va **debita** cu creşterea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci" se va **credita** cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

505	„Obligaţiuni emise şi răscumpărate"	=	512	„Conturi curente la bănci"	1.000.000 lei

129. Se anulează obligaţiunile răscumpărate.

Această operaţie economică va avea ca efect modificarea următoarelor elemente de bilanţ: scăderea elementului de activ „Obligaţiuni emise şi răscumpărate", ceea ce semnifică micşorarea obligaţiunilor răscumpărate existente în patrimoniul întreprinderii şi totodată, scăderea elementului de pasiv „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni" ceea ce semnifică micşorarea obligaţiilor faţă de terţa persoană privind împrumutul pe bază de obligaţiuni acordat. Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Obligaţiuni emise şi răscumpărate" şi „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni". Contul „Obligaţiuni emise şi răşcumpărate" se va **credita** cu diminuarea de activ, iar contul „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni" se va **debita** cu diminuarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

161	„Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni"	=	505	„Obligaţiuni emise şi răscumpărate"	1.000.000 lei

130. Se cumpără de pe piaţa hârtiilor de valoare un pachet de 400 de obligaţiuni la preţul de 1.000 lei bucata.

Această operaţie economică are ca efect creşterea elementului de activ „Obligaţiuni", ceea ce semnifică majorarea valorii obligatiunilor în contul întreprinderii şi totodată, creşterea elementului de pasiv „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament", ceea ce semnifică majorarea obligaţiei faţă de terţi de a plăti contravaloarea titlurilor cumpărate. Cele două conturi în care se

va înregistra operația economică sunt: „Obligatiuni" și „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament". Contul „Obligațiuni" fiind cont de activ se va **debita**, iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament", fiind cont de pasiv, se va **credita**.

Formula contabilă este următoarea:

506 „Obligațiuni"	=	509	„Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament"	400.000 lei

131. Se plătește obligația privind titlurile de plasament.

Analiza contabilă a acestei operatii economice se face asemănător operației nr. 118.

Formula contabilă este următoarea:

509„Vărsăminte de efectuat"	=	512	„Conturi curente la bănci"	400.000 lei

132. Se revinde un lot de 250 obligațiuni din cele cumpărate. Pretul zilei la bursă este de 1.200 lei/obligațiune.

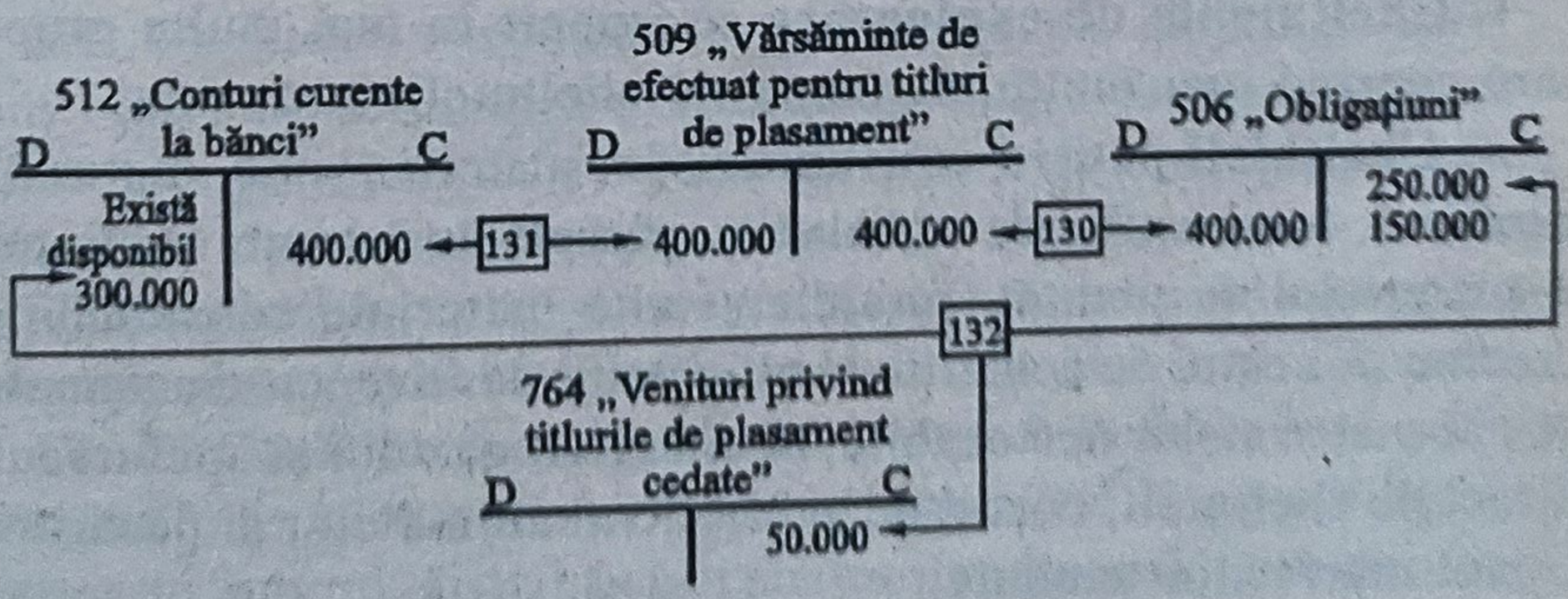
Calcul:

250 obligatiuni×1.200 lei = 300.000 lei
250 obligatiuni×1.000 lei = 250.000 lei

DIFERENȚA = + 50.000 lei

Analiza contabilă a acestei operații economice se efectuează asemănător operației nr. 120.

Înregistrarea în ordine sistematică, a operațiilor economice în legătură cu obligațiunile se prezintă astfel:



6.6. CONTURILE DE CHELTUIELI

6.6.1. Conținutul și structura cheltuielilor

Procesul de producție și desfacere a bunurilor economice necesită utilizarea factorilor de producție, respectiv, consumarea acestora în vederea obținerii de produse noi. Valoarea consumurilor de factori (muncă materializată și muncă vie) în procesul creării de produse noi, executarea de lucrări, prestarea de servicii, în contabilitate poartă denumirea de **cheltuieli**.

Totalitatea cheltuielilor efectuate de unitatea patrimonială, în vederea obținerii de produse noi, executarea de lucrări și prestarea de servicii, poartă denumirea de **costul producției, lucrărilor și serviciilor**.

Cheltuielile întreprinderii reprezintă sumele și valorile plătite, sau de plătit, pentru consumurile de bunuri materiale, lucrările executate, serviciile prestate de terți; cheltuielile cu personalul; plata unor obligații legale sau contractuale; amortizările și provizioanele constituite; valoarea contabilă a activelor cedate, distruse sau dispărute și alte cheltuieli (cheltuieli excepționale). Contabilitatea cheltuielilor se ține pe **feluri de cheltuieli** după natura lor și se grupează după destinația pe care o au în întreprinderi în: cheltuieli de exploatare; cheltuieli financiare, cheltuieli excepționale, cheltuieli cu amortizările și provizionele, cheltuieli cu impozitul pe profit și cheltuieli care scad profitul impozabil.

I. Cheltuielile de exploatare se împart în mai multe grupe, care cuprind mai multe elemente de cheltuieli, cum sunt:

a) Cheltuieli pentru consumuri de: materii prime, materiale auxiliare, combustibilul, ambalajele, piesele de schimb, semințele și materialul de plantat, furajele și alte materiale consumabile, precum și: costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul materialelor nestocabile, al energiei, gazului și apei trecute direct pe cheltuieli; costul de achiziție al animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute;

b) Cheltuielile cu lucrările şi serviciile executate de terţi cum sunt: întreţineri reparaţii, redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii; studii şi cercetări, inclusiv plăţile pentru contractele de cercetare; cheltuieli cu alte servici prestate e terţi; colaboratori externi, comisioane, onorarii; cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări; cheltuieli de poştă şi taxe de telecomunicaţii; servicii bancare; alte cheltuieli;

c) Cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele suportate de întreprindere: impozitul suplimentar pe salarii, impozitul pe clădiri, pe terenuri, taxele asupra mijloacelor de transport; cotele prevăzute de lege pentru constituirea fondului special de cercetare-dezvoltare şi a fondului special de asigurări sociale pentru ţărănime;

d) Cheltuieli de personal: salariile şi alte drepturi de personal; asigurările şi protecţia socială; contribuţia întreprinderii la asigurările sociale şi pentru ajutorul de şomaj; cheltuielile cu pregătirea şi perfecţionarea profesională; alte cheltuieli cu personalul suportate de întreprindere;

e) Alte cheltuieli de exploatare: pierderi din creanţe; alte cheltuieli.

II. Cheltuielile financiare cuprind ca elemente: pierderi de creanţe legate de participanţi; pierderi din vânzarea titlurilor de plasament; diferenţele nefavorabile de curs valutar, din operaţiuni curente cu disponibilităţile în devize; dobânzile curente aferente împrumuturilor primite şi altor datorii privind exerciţiul în curs; sconturile acordate clienţilor, alte cheltuieli financiare;

III. Cheltuieli excepţionale cuprind acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a întreprinderii şi se referă la: operaţiuni de gestiune (despăgubiri, amenzi, penalităţi, lipsuri de inventar, donaţii, subvenţii acordate pentru spirjin activităţilor sociale, culturale şi sportive, pierderi din debitori diverşi); **operaţiuni de capital** (valoarea contabilă a imobilizărilor cedate).

IV. Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele sunt grupate pe naturi de cheltuieli, şi cuprind: amortizările imobilizărilor corporale, amortizările imobilizărilor necorporale; provizioanele

b) Cheltuielile cu lucrările și serviciile executate de terți cum sunt: întreținеri reparații, redevențe, locații de gestiune și chirii; studii și cercetări, inclusiv plățile pentru contractele de cercetare; cheltuieli cu alte servici prestate e terți; colaboratori externi, comisioane, onorarii; cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări; cheltuieli de poștă și taxe de telecomunicații; servicii bancare; alte cheltuieli;

c) Cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele suportate de întreprindere: impozitul suplimentar pe salarii, impozitul pe clădiri, pe terenuri, taxele asupra mijloacelor de transport; cotele prevăzute de lege pentru constituirea fondului special de cercetare-dezvoltare și a fondului special de asigurări sociale pentru țărănime;

d) Cheltuieli de personal: salariile și alte drepturi de personal; asigurările și protecția socială; contribuția întreprinderii la asigurările sociale și pentru ajutorul de șomaj; cheltuielile cu pregătirea și perfecționarea profesională; alte cheltuieli cu personalul suportate de întreprindere;

e) Alte cheltuieli de exploatare: pierderi din creanțe; alte cheltuieli.

II. Cheltuielile financiare cuprind ca elemente: pierderi de creanțe legate de participanți; pierderi din vânzarea titlurilor de plasament; diferențele nefavorabile de curs valutar, din operațiuni curente cu disponibilitățile în devize; dobânzile curente aferente împrumuturilor primite și altor datorii privind exercițiul în curs; sconturile acordate clienților, alte cheltuieli financiare;

III. Cheltuieli excepționale cuprind acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a întreprinderii și se referă la: operațiuni de gestiune (despăgubiri, amenzi, penalități, lipsuri de inventar, donații, subvenții acordate pentru spirjin activităților sociale, culturale și sportive, pierderi din debitori diverși); **operațiuni de capital** (valoarea contabilă a imobilizărilor cedate).

IV. Cheltuieli cu amortizările și provizioanele sunt grupate pe naturi de cheltuieli, și cuprind: amortizările imobilizărilor corporale, amortizările imobilizărilor necorporale; provizioanele

pentru riscuri şi cheltuieli; provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor; provizioanele pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie; provizioanele pentru deprecierea creanţelor; provizioanele pentru deprecierea titlurilor de plasament; provizioanele reglementate.

V. Cheltuieli cu impozitul pe profit reprezintă impozitul calculat asupra profitului impozabil şi inclus în cheltuieli.

VI. Cheltuielile care se scad din profitul impozabil cuprind: sumele plătite pentru contractele de cercetare care nu se includ în costuri; comisioanele care se plătesc agenţilor economici cu activităţi de comerţ exterior; taxa asupra folosirii terenurilor; taxa asupra mijloacelor de transport; cotele prevăzute de lege pentru constituirea fondului special de cercetare-dezvoltare şi a fondului special de asigurări sociale pentru ţărănime; cheltuieli cu pregătirea şi perfecţionarea profesională; prelevările şi donaţiilor făcute cu scopuri umanitare şi pentru sprijinirea activităţilor sociale, culturale şi sportive.

În cadrul categoriilor de cheltuieli după natura lor, conturile de cheltuieli se pot dezvolta în analitice, în funcţie de necesităţile impuse de anumite reglementări, sau de nevoile proprii ale întreprinderii.

6.6.2. Conturile de cheltuieli

Evidenţia cheltuielilor întreprinderii se ţine cu ajutorul unui sistem de conturi, care cuprind mai multe grupe de conturi sintetice, astfel:

Grupa 60 „Cheltuieli cu materiile prime, materiale şi mărfuri" care cuprinde conturile: 600 „Cheltuieli cu materii prime" 601 „Cheltuieli cu materiale consumabile" 602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar" 605 „Cheltuieli privind energia şi apa" 607 „Cheltuieli privind mărfurie" şi altele.

Pentru evidenţierea cheltuielilor cu materiale consumabile pe feluri, contul sintetic de gradul I se desfăşoară pe următoarele subconturi: 6011 „Cheltuieli cu materiale auxiliare", 6012

„Cheltuieli privind combustibilul", 6013 „Cheltuieli privind ambalajele", 6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb" și altele.

Grupa 61 „Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți" cuprinde următoarele conturi sintetice: 611 „Cheltuieli cu întreținerile și reparațiile", 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile", 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare", 614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările".

Grupa 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți", cuprinde următoarele conturi sintetice: 621 „Cheltuieli cu colaboratorii", 622 „Cheltuieli cu comisioanele și onorariile", 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate", 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal", 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări", 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații", 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate, 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți".

Grupa 63 „Cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate" cuprinde următoarele conturi sintetice: 631 „Cheltuieli cu impozitul pe salarii" și 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate".

Grupa 64 „Cheltuieli cu personalul" cuprinde următoarele conturi: 641 „Cheltuieli cu remuneratiile personalului", 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială".

Grupa 65 „Alte cheltuieli de exploatare" care cuprinde două conturi: 654 „Pierderi din creanțe", 658 „Alte cheltuieli de exploatare".

Grupa 66 „Cheltuieli financiare", care cuprinde următoarele conturi sintetice: 663 „Pierderi din creanțe legate de participanții", 664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate", 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar", 666 „Cheltuieli privind dobânzile", 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate", 668 „Alte cheltuieli financiare".

Grupa 67 „Cheltuieli excepționale", cuprinde două conturi sintetice de gradul I: 671 „Cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune", 672 „Cheltuieli privind operațiunile de capital".

„Cheltuieli privind combustibilul", 6013 „Cheltuieli privind ambalajele", 6014 „Cheltuieli privind piesele de schimb" și altele.

Grupa 61 „Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți" cuprinde următoarele conturi sintetice: 611 „Cheltuieli cu întreținerile și reparațiile", 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile", 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare", 614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările".

Grupa 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți", cuprinde următoarele conturi sintetice: 621 „Cheltuieli cu colaboratorii", 622 „Cheltuieli cu comisioanele și onorariile", 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate", 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal", 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări", 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații", 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate, 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți".

Grupa 63 „Cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate" cuprinde următoarele conturi sintetice: 631 „Cheltuieli cu impozitul pe salarii" și 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate".

Grupa 64 „Cheltuieli cu personalul" cuprinde următoarele conturi: 641 „Cheltuieli cu remuneratiile personalului", 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială".

Grupa 65 „Alte cheltuieli de exploatare" care cuprinde două conturi: 654 „Pierderi din creanțe", 658 „Alte cheltuieli de exploatare".

Grupa 66 „Cheltuieli financiare", care cuprinde următoarele conturi sintetice: 663 „Pierderi din creanțe legate de participanții", 664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate", 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar", 666 „Cheltuieli privind dobânzile", 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate", 668 „Alte cheltuieli financiare".

Grupa 67 „Cheltuieli excepționale", cuprinde două conturi sintetice de gradul I: 671 „Cheltuieli excepționale privind operațiile de gestiune", 672 „Cheltuieli privind operațiunile de capital".

Grupa 68 „Cheltuieli cu amortizările și provizioanele", cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele", 686 „Cheltuielile financiare privind amortizările și provizioanele", 687 „Cheltuieli excepționale privind amortizările și provizioanele".

Grupa 69 „Cheltuielile cu impozitul pe profit" cuprinde contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit".

Conturile de cheltuieli sunt conturi de procese economice, cu funcție contabilă de conturi de activ. Se debitează cu cheltuielile menționate în denumirea lor, în momentul efectuării. Se creditează la sfârșitul perioadei de gestiune, pentru închidere, prin trecerea cheltuielilor asupra rezultatelor financiare.

6.7. CONTURILE DE VENITURI

6.7.1. Conținutul și structura veniturilor

Veniturile reprezintă sume de bani sau bunurile materiale care revin unei persoane fizice sau juridice în procesul repartiției și care sunt generate de desfășurarea unei activități, din exploatarea unui teren, din plasarea unui capital.

Din punct de vedere al gradului de realizare, veniturile sunt de două feluri: venituri potențiale și venituri certe.

Venituri potențiale sunt acele venituri care au în sine toate condițiile de a fi realizate, care există ca posibilități, ca de exemplu: veniturile din producția stocată, adică expresia valorică a producției fizice obținute.

Veniturile certe sunt fondurile sigure, generate de livrarea semifabricatelor, produselor finite, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și cele rezultate din vânzarea unor titluri de participare sau de trezorerie.

Principalele elemente care formează **veniturile întreprinderii** sunt sumele sau valorile încasate, sau de încasat din:

- – livrările de bunuri, executate de lucrări, prestarea de servicii și din avantajele pe care întreprindrea consimte să le primească;

– executarea unei obligații legale sau contractuale din partea terților;

– venituri excepționale.

În cadrul veniturilor pentru determinarea rezultatelor exercițiului se mai cuprind veniturile din: producția stocată, producția imobilizată; diminuarea sau anularea provizioanelor; prețul de vânzare al activelor cedate.

Prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri executări de lucrări și prestări de servicii, precum și a altor venituri din exploatare, mai puțin rabaturile, reducerile și remizele acordate clienților, se determină **cifra de afaceri.**

Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri după natura lor și se grupează astfel: venituri din exploatare; venituri financiare; venituri excepționale; venituri din diminuarea sau anularea provizioanelor.

Veniturile din exploatare sunt formate din: venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor și serviciilor prestate; venituri din producția stocată, venituri din producția imobilizată; venituri din subvenții de exploatare; alte venituri din exploatarea curentă; venituri rezultate în avans.

Veniturile din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor și serviciilor prestate se înregistrează în contabilitate în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe bază de factură sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul de proprietate a bunurilor respective asupra clienților.

Veniturile din producția stocată reprezintă variația în plus (creștere), sau în minus (reducerea) între valoarea la cost efectiv al stocurilor de produse și producției în curs de execuție la finele perioadei și valoarea stocurilor inițiale a acestora, neluând în considerație provizioanele pentru depreciere constituite pentru acestea.

Veniturile din producția imobilizată reprezintă costul lucrărilor, cheltuielilor efectuate de întreprindere pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate, corporale sau necorporale.

Veniturile din subvenţii de exploatare reprezintă subvenţii primite pentru acoperirea diferenţelor de preţ şi pentru acoperirea pierderilor, precum şi alte subvenţii din partea statului, a unor colectivităţi publice, sau a altor întreprinderi.

Alte venituri din exploatarea curentă cuprind veniturile formate din creanţe recuperate şi alte venituri.

Venituri realizate în avans reprezintă încasările sau creanţele aferente unor bunuri nelivrate, a unor lucrări sau prestaţii neefectuate încă.

Veniturile financiare sunt formate din următoarele categorii de venituri: venituri din participaţii; venituri din alte imobilizări financiare; venituri din creanţe imobilizate; venituri din titlurile de plasament; venituri din diferenţe de curs valutar, venituri din dobânzi; venituri din sconturi obţinute.

Veniturile excepţionale sunt acele venituri care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a întreprinderii şi care se referă, fie la operaţiuni de gestiune, fie la operaţiuni de capital. De exemplu: despăgubiri şi penalităţi încasate; venituri din vânzarea activelor; cote-părţi din subvenţiile pentru investiţii virate la rezultatul exerciţiului; donaţii; salarii neridicate prescrise; alte venituri excepţionale.

Veniturile din diminuarea şi/sau anularea provizioanelor. Diminuarea sau anularea provizioanelor se înregistrează la venituri din exploatare, financiare, sau excepţionale, în cazurile în care nu se mai justifică menţinerea provizioanelor constituite, respectiv are loc realizarea riscului si se acoperă cheltuiala, sau cheltuiala devine exigibilă.

6.7.2. Conturile de venituri

Evidenţa veniturilor unităţilor patrimoniale se ţine cu ajutorul unui sistem de conturi, care cuprinde următoarele grupe de conturi sintetice:

Grupa 70 „Venituri din vânzări de produse, prestări de servicii şi mărfuri", cuprinde următoarele conturi sintetice: 701 „Venituri

din vânzarea produselor finite", 702 „Venituri din vânzarea de semifabricate", 703 „Venituri din vânzarea de produse reziduale", 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate", 705 „Venituri din studii și cercetări", 706 „Venituri din redevențe, locații și chirii", 707 „Venituri din vânzări de mărfuri", 708 „Venituri din activități diverse".

Grupa 71 „Venituri din producția stocată", cuprinde un singur cont 711 „Venituri din producția stocată".

Grupa 72 „Venituri din producția de imobilizări" cuprinde conturile 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale", și 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale".

Grupa 74 „Venituri din subvenții de exploatare" cuprinde contul 741 „Venituri din subvenții de exploatare".

Grupa 75 „Alte venituri din exploatare" curpinde conturile 754 „Venituri din creanțe recuperate" și 758 „Alte venituri din exploatare".

Grupa 76 „Venituri financiare" cuprinde următoarele conturi sintetice: 761 „Venituri din participații", 762 „Venituri din alte imobilizări financiare", 763 „Venituri din creanțe imobilizate", 764 „Venituri din titluri de plasament cedate", 765 „Venituri din diferențe de curs valutar, 766 „Venituri din dobânzi", 767 „Venituri din sconturi obținute", 768 „Alte venituri financiare".

Grupa 77 „Venituri excepționale" cuprinde conturile sintetice 771 „Venituri excepționale din operațiuni de gestiune", 772 „Venituri din operațiuni de capital".

Grupa 78 „Venituri de provizioane" este formată din conturile: 781 „Veniturile de provizioane privind activitatea de exploatare", 786 „Venituri financiare din provizioane", 787 „Venituri excepționale din provizioane".

Conturile de venituri sunt conturi de procese economice, cu funcție contabilă de conturi de pasiv. Se **creditează** cu veniturile obținute, după natura lor, pe feluri. Se **debitează** pentru închidere la sfârșitul lunii, în corespondență cu contul de rezultate „Profit și pierdere".

6.8. CONTURILE DE REZULTATE

6.8.1. Conținutul și structura rezultatelor financiare

Rezultatele financiare sintetizează eficiența cu care s-a desfășurat întreaga activitate economică a unității patrimoniale.

Rezultatul financiar are două forme: profit (beneficii) sau pierdere. **Profitul** este rezultatul pozitiv, reprezintă sursa de finanțare proprie a activelor create ca excedent al veniturilor față de cheltuieli. **Pierderea**, sau rezultatul negativ, exprimă mărimea bunurilor consumate în activitatea întreprinderii care nu a putut fi acoperită din veniturile proprii.

Profitul, ca formă a rezultatelor financiare exprimă masa venitului net și se determină ca diferența între veniturile și cheltuielile unei perioade de timp, un exercițiu financiar.

În mod concret profitul sau pierderea se determină lunar prin închiderea în mod provizoriu a conturilor de cheltuieli și venituri prin contul de rezultate „Profit și pierdere".

În structura rezultatului financiar se cuprind, următoarele elemente: rezultatul curent, rezultatul excepțional și impozitul pe profit.

Rezultatul curent reprezintă diferența dintre veniturile din operațiunile curente, respectiv, diferențele dintre veniturile din exploatare și financiare și cheltuielile de exploatare și financiare.

Rezultatul excepțional reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile excepționale, obținute ca urmare a unor operații efectuate de unitatea patrimonială care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a acesteia.

Rezultatul exercițiului reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere supus repartizării.

Repartizarea profitului se face pe destinațiile prevăzute de lege și se înregistrează în contabilitate astfel: pentru constituirea fondului de participare a salariaților la profit, constituirea rezervelor, constituirea fondului de dezvoltare, renumerarea salariaților sub

formă de dividende, constituirea altor fonduri, vărsăminte la bugetul de stat sub forma profitului net al regiilor autonome.

Acoperirea pierderilor, când rezultatul este negativ se face prin utilizarea rezervelor, dacă au fost constituite rezerve în acest scop, sau prin diminuarea sursei proprii permanente, respectiv, capitalul social.

6.8.2. Conturile de rezultate

Pentru evidențierea obținerii și utilizării rezultatelor financiare se utilizează un sistem de conturi care cuprinde următoarele conturi sintetice: 121 „Profit și pierdere"; 129 „Repartizarea Profitului".

Contul 121 „Profit și pierdere" are funcție contabilă de cont bifuncțional. **Creditul** acestui cont se reflectă la sfârșitul lunii sumele înregistrate în creditul conturilor de venituri; pierderile realizate în exercițiul anterior care diminuează capitalul social; pierderile din anul precedent nerepartizate. **Debitul** acestui cont reflectă la sfârșitul lunii: cheltuielile colectate în conturile de cheltuieli; profitul din exercițiul precedent destinate creșterii capitalului social; rezervele constituite din profitul realizat în anul precedent; profitul din exercițiul precedent nerepartizat, pierderea din exercițiul precedent acoperită din profitul curent; profitul din exercițiul precedent destinat repartizării. **Soldul creditor** al contului reflectă profitul realizat, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, **soldul debitor** reflectă pierderea obținută, dacă cheltuielile sunt mai mari decât veniturile.

Contul **129 „Repartizarea profitului"** este cont rectificativ de rezultate, cu funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă: rezervele constituite din profitul realizat în exercițiul precedent; profitul net realizat la închiderea exercițiului financiar prcedent, destinat majorării capitalului social; sumele rezultate din valorificarea materialelor obținute din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcție, mai puțin cheltuielile efectuate; profitul net realizat în exercițiul financiar curent, repartizat pentru constituirea fondului de dezvoltare; profitul net realizat în exercițiul

curent, repartizat pentru constituirea fondului de participare la profit; profitul net realizat în exercițiul financiar curent, repartizat pentru constituirea fondului pentru creșterea surselor proprii de finanțare; dividentele datorate acționarilor sau asociaților, realizate în exercițiul curent; sumele încasate din vânzarea mijloacelor fixe, mai puțin valoarea rămasă neamortizată; sumele încasate din vânzarea activelor, mai puțin impozitul datorat aferent vânzărilor de active, precum și valoarea rămasă neamortizată.

Creditul acestui cont reflectă profitul net realizat în exercițiul financiar precedent, destinat repartizării. **Soldul** acestui cont este **debitor** și reflectă repartizările din profit efectuate în timpul anului.

Exemple:

133. După aprobarea bilanțului contabil pe anul precedent, se închide contul „Repartizarea profitului" care are un sold de 5.300.000 lei, astfel: 1.000.000 lei pentru majorarea capitalului social; 500.000 lei constituit rezerve; 800.000 lei constituit fond de dezvoltare; 1.1000.000 lei constituit fond de participare la profit; 400.000 lei constituit altę fonduri; 1.500.000 dividendele de plată.

Această operație economică va avea ca efect micșorarea elementului de activ „Repartizarea profitului", ceea ce semnifică diminuarea repartizărilor făcute în scopul constituirii fondurilor și totodată, micșorarea elementului de pasiv. „Profit și pierdere" (sold creditor), ceea ce semnifică diminuarea profitului ca sursă proprie din care s-au constituit fondurile întreprinderii. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Repartizarea profitului" și „Profit și pierdere". Contul „Repartizarea profitului" fiind cont de activ și având de înregistrat o diminuare, **se va credita** iar contul „Profit și pierdere" (sold creditor), fiind cont de pasiv și având de înregistrat o diminuare, **se va debita**.

Formula contabilă este următoaea:

121 „Profit și pierdere"	=	129 „Repartizarea profitului"	5.300.00 lei

6.9. CONTURILE DE FONDURI PROPRII

O parte din profitul obținut este repartizat pentru constituirea unor **fonduri proprii**, care sunt sursa de acoperirea bănească sau de satisfacere a unor nevoi sociale.

Principalele conturi de fonduri sunt: 111 „Fondul de dezvoltare", 112 „Fondul de participare la profit", 118 „Alte fonduri".

Contul **111 „Fondul de dezvoltare"** este cont cu funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă constituirea fondului de dezvoltare astfel: din amortizări, din sume încasate din valorificarea materialelor obținute din dezmembrarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune; sumele încasate din vânzarea mijloacelor fixe; cote-părți din profitul net repartizate în acest scop. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea mijloacelor fixe executate sau achiziționate din profit. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă fondul de dezvoltare existent.

Contul **112 „Fondul de participare la profit"** are funcție contabilă de cont pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă fondul de participare la profit constituit din profitul net realizat în anul curent. **Debitul** acestui cont reflectă sumele utilizate din fondul de participare la profit, pentru stimularea salariaților. **Soldul** acestui cont reflectă fondul de participare la profit existent.

Contul **118 „Alte fonduri"** este utilizat pentru evidențierea fondurilor constituite din profit, cum sunt: fondul creșterii surselor proprii de finanțare din profitul realizat, fondul baracamentelor și amenajărilor provizorii, fondul pentru organizarea șantierului, precum și a altor fonduri prevăzute de lege. Are funcție contabilă de cont de pasiv. Se **creditează** la constituire din profitul net realizat în exercițiul curent repartizat în acest scop. Se **debitează** la utilizarea fondurilor. **Soldul** este creditor și reflectă alte fonduri existente.

Exemple:

134. Se constituie din profitul anului curent, următoarele fonduri: „Font de dezvoltare" în sumă de 3.000.000 lei. „Fond de participare

a salariaţilor la profit" în sumă de 2.200.000 lei, „Rezerve" în sumă de 1.798.300 lei, şi „Fond de plată a dividendelor" în sumă de 10.772.000 lei.

Această operaţie economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale din bilanţ: elementul de activ „Repartizarea profitului" în sensul creşterii, ceea ce semnifică majorarea sumelor repartizate din profit pentru constituirea fondurilor şi totodată, elementele de pasiv: „Fondul de dezvoltare", „Fondul de participare a salariaţilor la profit", „Rezerve", „Dividente de plată", toate în sensul creşterii, ceea ce semnifică majorarea fondurilor întreprinderii. Conturile în care se va înregistra operaţia economică au aceeaşi denumire ca şi elementele modificate. Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Repartizarea profitului" fiind cont de activ şi având de înregistrat o creştere, **se va debita**, iar conturile: „Fondul de dezvoltare", „Fondul de participare la profit", „Rezerve" şi „Dividende de plată", fiind conturi de pasiv şi având de înregistrat creşteri, se vor **credita**.

Formula contabilă este următoarea

129	„Repartizarea profitului"	=	%		17.770.330 lei
			111	„Fondul de dezvoltare"	3.000.000 lei
			112	„Fondul de participare a salariaţilor la profit"	2.200.000 lei
			106	„Rezerve"	1.798.300 lei
			457	„Dividente de plată"	10.772.300 lei

135. La sfârşitul exerciţiului financiar se închid conturile de cheltuieli, astfel: „Cheltuieli cu materiile prime", sold de 825.000 lei; „Cheltuieli cu obiectele de inventar", sold 604.800 lei; „Cheltuieli privind mărfurile", sold 2.000.000 lei; „Chetuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii", sold 20.000 lei; „Chetuieli cu renumeratiile personalului", sold 21.000.000 lei; :Chetuieli privind asigurările şi protecţia socială", sold 6.090.000 lei, „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate", sold 20.000 lei, „Cheltuieli privind dobânzile", sold 305.000 lei; „Cheltuieli privind sconturile

acordate", sold 23.600 lei; „Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune, sold 350.000 lei; „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele", sold 1.400.000 lei.

Această operație economică va produce modificarea în sensul scăderii la elementele de activ, de cheltuieli menționate în denumirea lor, ceea ce semnifică micșorarea acestora prin decontare la sfârșitul exercițiului și totodată, va produce o scădere la elementul de pasiv „Profit și peirdere" (sold creditor), ceea ce semnifică diminuarea rezultatului pozitiv obținut de întreprindere. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Profit și pierdere", **se va debita**, iar conturile de cheltuieli menționate în denumirea lor, **se vor credita**.

Formula contabilă este următoarea:

121	„Profit	=	%		32.638.4000 lei
	și pierdere		600	„Cheltuieli cu materiile prime"	825.000 lei
			602	„Cheltuieli privind obiectele de inventar"	604.800 lei
			607	„Cheltuieli privind mărfurile"	2.000.000 lei
			626	„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"	20.000 lei
			641	„Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	21.000.000 lei
			645	„Cheltuieli cu asigurările și protecția socială"	6.090.000 lei
			664	„Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"	20.000 lei
			666	„Cheltuieli privind dobânzile"	305.000 lei
			667	„Cheltuieli privind sconturile cedate"	23.600 lei
			671	„Cheltuieli excepționale privind operațiunile de gestiune"	350.000 lei
			681	„Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"	1.400.000 lei

136. La sfârşitul exerciţiului financiar se închid conturile de venituri, după cum urmează: „Venituri din vânzarea produselor finite", sold 51.300.000 lei; „Venituri din vânzarea semifabricatelor", sold 15.200.000 lei; „Venituri din vânzarea mărfurilor", sold 2.600.000 lei; „Venituri din titluri de plasament", sold 150.000 lei; „Venituri din operatiuni din capital", sold 750.000 lei.

Această operaţie economică are ca efect modificarea elementelor de venituri menţionate în denumirea lor, în sensul micşorării, ceea ce semnifică diminuarea veniturilor obţinute cu mărimea cheltuielilor efectuate şi a execedentului de venituri şi totodată, elementul de pasiv „Profit şi pierdere", în sensul creşterii, ceea ce semnifică, creşterea profitului obţinut ca excedent al veniturilor faţă de cheltuieli. Conturile de venituri se vor **debita** cu micşorările de pasiv, iar contul „Profit şi pierdere", se va **credita** cu majorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

	%	=	121	„Profit şi pierdere	71.550.000 lei
701	„Venituri din vânzarea produselor finite"				51.500.000 lei
702	„Venituri din vânzarea semifabricatelor"				15.200.000 lei
707	„Venituri din vânzarea mărfurilor"				2.600.000 lei
711	„Venituri din producţia stocată"				200.000 lei
764	„Venituri din titluri de plasament"				150.000 lei
766	„Venituri din dobânzi"				1.150.000 lei
772	„Venituri excepţionale din operaţiuni de capital"				750.000 lei

Înregistrarea în ordine sistematică a operatiunilor economice privind determinarea rezultatelor financiare ale exerciţiului financiar se prezintă în schema următoare:

CONTURI DE CHELTUIELI

600 „Cheltuieli cu materiile prime"

D		C
S 825.000	825.000	

602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"

D		C
S 604.800	604.800	

607 „Cheltuieli privind mărfurile"

D		C
S 2.000.000	2.000.000	

626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"

D		C
S 20.000	20.000	

641 „Cheltuieli cu remuneraţii personalului"

D		C
S 21.000.000	21.000.000	

664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament"

D		C
S 20.000	20.000	

645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"

D		C
S 6.090.000	6.090.000	

666 „Cheltuieli privind dobânzile"

D		C
S 305.000	305.000	

667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"

D		C
S 23.600	23.600	

continuare

CONTUL DE REZULTATE

121 „Profit şi pierdere"

D		C
135	825.000	136
135	604.800	136
135	2.000.000	136
135	20.000	136
135	21.000.000	136
135	20.000	136
135	6.090.000	136
135	305.000	136
135	23.600	136

CONTURI DE VENITURI

701 „Venituri din vânzarea produselor finite"

D		C
51.500.000	51.500.000	S

702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor"

D		C
15.200.000	15.200.000	S

707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"

D		C
2.600.000	2.600.000	S

711 „Venituri din producţia stocată"

D		C
200.000	200.000	S

764 „Venituri din titluri de plasament"

D		C
150.000	150.000	S

766 „Venituri din dobânzi"

D		C
1.150.000	1.150.000	S

772 „Venituri din operaţiuni de capital"

D		C
750.000	750.000	S

continuare

671 „Cheltuieli privind operațiile de gestiune"

D		C
S 350.000	350.000 ← 135 →	350.000

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele"

D		C
S 1.400.000	1.400.000 ← 135 →	1.400.000

Total	32:638.400	71.550.000	Total
Sold C.	38.911.600		

137. Se calculează și se înregistrează impozitul pe profit.

Profit brut = 38.911.600 lei×45% = 17.510.040 lei

Această operație economică produce o modificare la elementul de pasiv „Impozitul de profit", în sensul majorării ceea ce semnifică creșterea obligației față de stat de a-i plăti impozitul pe profit și totodată, modificarea elementului de activ „Cheltuieli cu impozitul pe profit", în sensul majorării, ceea ce semnifică creșterea chelutielilor făcute de întreprindere cu plata impozitului pe profit. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Impozitul de profit" se va **credita** cu creșterea de pasiv, iar contul „Cheltuieli cu impozitul de profit" se va **debita** cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	441	„Impozitul de profit"	17.510.040 lei

138. Se închide contul „Cheltuieli cu impozitul pe profit". Această operație economică va produce diminuarea elementului de activ „Cheltuieli cu impozitul pe profit", ceea ce semnifică decontarea, scăderea din rezultate a acestora, și totodată, diminuarea

elementului de pasiv „Profit și pierdere” (sold creditor) ceea ce semnifică scăderea rezultatelor obținute pentru acoperirea cheltuielilor. Operația economică va fi înregistrată în conturile „Cheltuieli cu impozitul pe profit” și „Profit și pierdere”. Contul „Cheltuieli cu impozitul pe profit” se va **credita**, iar contul „Profit și pierdere” se va **debita**.

Formula contabilă este următoarea:

121	„Profit și pierdere”	=	691	„Cheltuieli cu impozitul pe profit”	17.510.040 lei.

În urma acestor înregistrări, contul de rezultate „Profit și pierdere” are pe credit profit brut de 38.911.600 lei, obținut ca diferență între totalul venituri (total sume creditoare) și total cheltuieli (total sume debitoare), iar pe debit are impozitul pe profit (operatia 137) și repartizările din profit pentru constituirea fondurilor (operația 134). Diferența între profitul brut și impozitul pe profit plus repartizările la fonduri reprezintă profit nerepartizat.

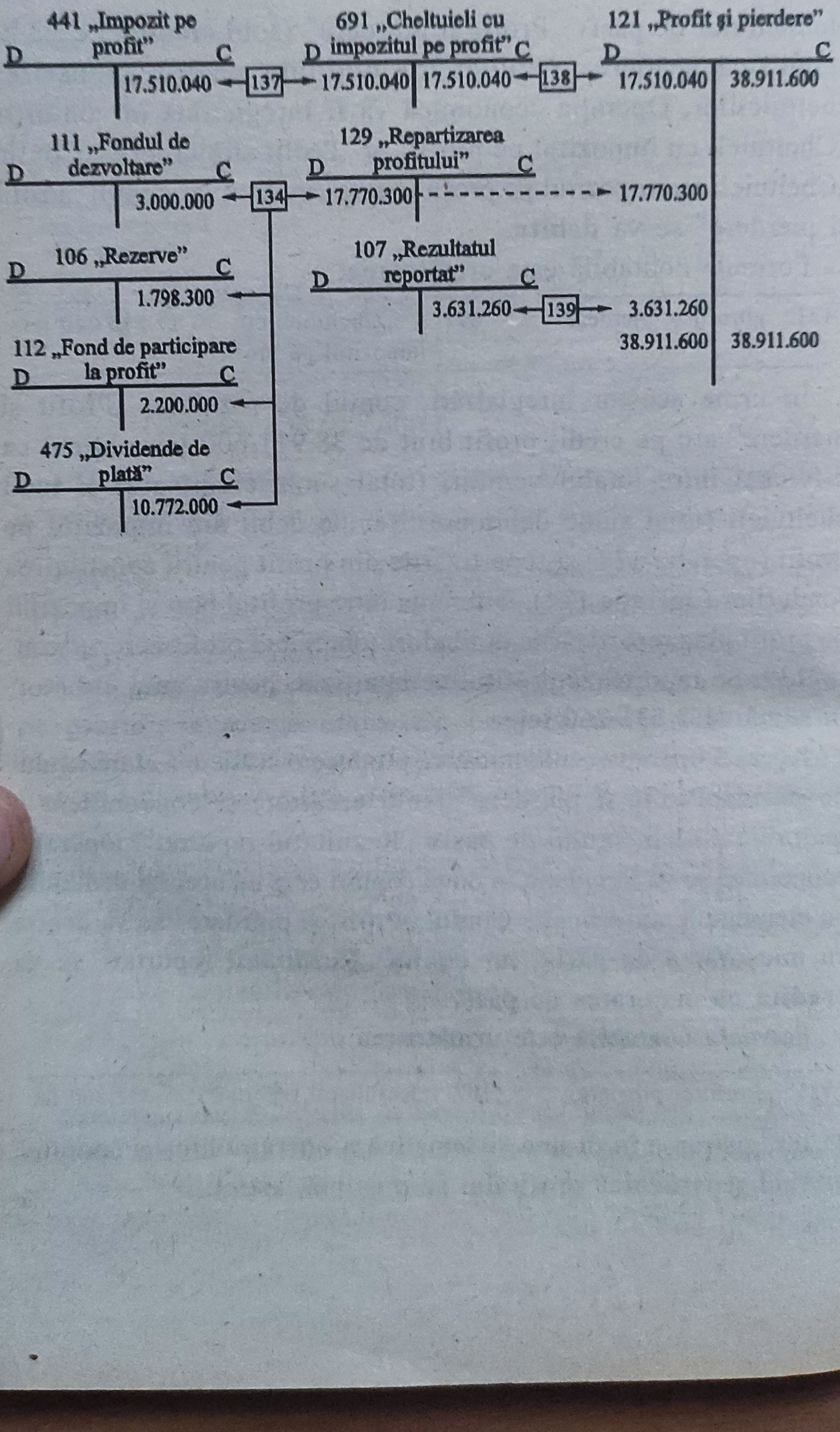
139. Se raportează profitul nerepartizat, pentru anul următor, în sumă de 3.631.260 lei.

Această operație economică, va produce o scădere a elementului de pasiv „Profit și pierdere” (sold creditor) și concomitent o majorare a elementului de pasiv „Rezultatul raportat”. Operația economică se va înregistra în două conturi care au aceeași denumire cu elementele modificate. Contul „Profit și pierdere” se va debita cu micșorarea de pasiv, iar contul „Rezultatul reportat” se va **credita** cu majorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

121	„Profit și pierdere”	=	107	„Rezultatul reportat”	3.631.260 lei

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiunilor economice privind repartizarea profitului se prezintă, astfel:


441 „Impozit pe profit"
D C
17.510.040
691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"
D C
17.510.040
17.510.040
121 „Profit şi pierdere"
D C
17.510.040
38.911.600
137
138
111 „Fondul de dezvoltare"
D C
3.000.000
129 „Repartizarea profitului"
D C
17.770.300
17.770.300
134
106 „Rezerve"
D C
1.798.300
107 „Rezultatul reportat"
D C
3.631.260
3.631.260
139
38.911.600
38.911.600
112 „Fond de participare la profit"
D C
2.200.000
475 „Dividende de plată"
D C
10.772.000

CAPITOLUL VII

BALANȚA DE VERIFICARE – PROCEDEU DE BAZĂ AL METODEI CONTABILITĂȚII

7.1. NOȚIUNEA IMPORTANȚA ȘI FUNCȚIILE BALANȚEI DE VERIFICARE

Balanța de verificare este un procedeu specific metodei contabilității care asigură respectarea în contabilitate a echilibrului permanent impus de dubla înregistrare a operațiilor economice, oferind prin aceasta garanția exactității înregistrărilor efectuate în conturi, precum și a întocmirii unor bilanțuri reale și complete.

Balanța de verificare se prezintă ca un tablou enumerativ al tuturor conturilor din **cartea-mare**, care furnizează informații în legătură cu soldurile inițiale, mișcările intervenite într-o perioadă de gestiune (lună, trimestru, semestru, an) și soldurile finale la data întocmirii ei.

Dintre funcțiile pe care le îndeplinește balanța de verificare în activitatea concretă enumerăm: funcția de verificare a exactității înregistrărilor efectuate în conturi; funcția de realizare a concordanței dintre conturile analitice și cele sintetice; funcția de efectuare a legăturii dintre cont și bilanț; funcția de grupare și centralizare a datelor înregistrate în conturi.

a) Funcția de verificare a exactității înregistrărilor efectuate în conturi, este îndeplinită cu ocazia întocmirii ei. Înregistrarea fiecărei operații economice concomitent și cu aceeași sumă, în debitul unui cont și în creditul altui cont, face să rezulte o egalitate permanentă între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare.

Înregistrarea greşită a unor operaţii economice ca urmare a nerespectării dublei înregistrări, determină înegalităţi între totalurile balanţei, de unde necesitatea verificării înregistrărilor în conturi, ceea ce conferă acesteia caracterul unui instrument de verificare şi control şi de reglare a înregistrării operaţiilor economice.

b) Funcţia de realizare a concordanţei dintre conturile analitice şi cele sintetice. Aceasta se înfăptuieşte prin aceea că pentru fiecare cont sintetic care se desfăşoară pe conturi analitice, se întocmeşte câte o balanţă de verificare analitică, cu ajutorul căreia se controlează execatitatea înregistrărilor efectuate în conturile sintetice, prin concordanţele care trebuie să existe între conturile analitice şi contul sintetic.

c) Funcţia de legătură între cont şi bilanţ. Balanţa de verificare stă la baza întocmirii bilanţului. Datele din bilanţ reprezintă soldurile finale ale conturilor de activ şi pasiv preluate din balanţa de verificare. Deci, balanţa de verificare este puntea de legătură dintre conturile analitice şi cele sintetice şi dintre conturile sintetice şi bilanţ, făcând legătură între procedeele de bază ale metodei contabilităţii.

d) Funcţia de grupare şi centralizare a datelor înregistrate în conturi. Compararea şi centralizarea datelor contabile cu ajutorul balanţei de verificare oferă conducerii posibilitatea de a se cunoaşte mărimea şi structura modificărilor intervenite în structura mijloacelor materiale şi băneşti, situaţia debitorilor şi creditorilor, a cheltuielilor veniturilor şi rezultatelor financiare la un moment dat şi în dinamică, în vederea elaborării previziunilor necesare luării deciziilor pentru perioada viitoare.

Deci, cu ajutorul balanţei de verificare se centralizează întreaga activitate economico-financiară a întreprinderii, care a fost reflectată în conturi distincte, oferind astfel informaţii de ansamblu asupra tuturor bunurilor aflate în administrarea operativă a acestora şi asupra activităţii dintr-o anumită perioadă de gestiune.

7.2. CLASIFICAREA ŞI ÎNTOCMIREA BALANŢELOR DE VERIFICARE

Criterii după care se pot clasifica balanţele de verificare, sunt: după felul conturilor pentru care se întocmesc; după numărul de egalităţi pe care le cuprind: după conţinutul şi forma grafică de prezentare.

a) După felul conturilor pentru care se întocmesc sunt balanţe de verificare ale conturilor sintetice, numite şi balanţe generale şi balanţe de verificare ale conturilor analitice, sau balanţe auxiliare.

b) După numărul de egalităţi pe care le cuprind balanţele de verificare sintetice, se împart la rândul lor în:balanţe de verificare cu o serie de egalităţi; cu două serii de egalităţi; cu trei serii de egalităţi şi cu patru serii de egalităţi. La rândul lor unele dintre aceste balanţe, **după conţinutul şi forma de prezentare** pot fi întocmite într-o singură variantă, sau în două variante, astfel:

Balanţa de verificare cu o serie de egalităţi se întocmesc grafic sub formă tabelară, şi se prezintă din punct de vedere al conţinutului în două variante şi anume: fie ca balanţa de sume, cuprinzând două coloane de sume debitoare şi creditoare, al căror total trebuie să fie egal; fie ca balanţa de solduri, cuprinzând două coloane de solduri, debitoare şi creditoare, care, de asemenea, trebuie să fie egale între ele;

Balanţa de verificare cu două serii de egalităţi, se întocmeşte grafic sub formă tabelară şi se prezintă din punct de vedere al conţinutului într-o singură variantă; rezultând din combinarea balanţei de sume cu balanţa de solduri. Ea cuprinde patru coloane, două de sume, debitoare şi creditoare, şi două de solduri, debitoare şi creditoare, ceea ce permite stabilirea a două serii de egalităţi între totalul coloanelor perechi;

Balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi, care se prezintă

din punct de vedere al conținutului într-o singură variantă, ca balanța de rulaje și solduri inițiale și finale, din punct de vedere grafic, ea se prezintă în două variante, și anume: fie sub formă tabelară cu șase coloane, din care două pentru solduri inițiale, debitoare și creditoare, două pentru rulaje, debitoare și creditoare, și două, pentru solduri finale, debitoare și creditoare, ceea ce permite stabilirea a trei serii de egalități între totalul coloanelor perechi; fie sub forma unui tablou întocmit după principiul matriceal, care conține aceleași egalități, dar la întretăierea rândurilor cu coloanele și în care rulajele din perioada curentă sunt redate prin formule contabile (corespondențe de conturi). Aceasta poartă denumirea de balanță-șah, deoarece, are forma unei table de șah.

Balanța de verificare cu patru serii de egalități se prezintă sub aspectul conținutului și a formei grafice de întocmire, într-o singură variantă sub forma unui tabel cu opt coloane, din care două pentru sumele din lunile precedente debitoare și creditoare, două pentru rulajele lunii curente, debitoare și creditoare, două pentru sume totale, debitoare și creditoare și două pentru solduri finale, debitoare și creditoare, ceea ce permite stabilirea a patru serii de egalități între totalurile coloanelor perechi.

În ceea ce privește **balanțele de verificare analitice**, acestea se clasifică după felul soldului pe care îl prezintă conturile pentru care se întocmesc la sfârșitul perioadei, în: balanțe de verificare analitice pentru conturi monofuncționale și balanțe de verificare analitice pentru conturile bifuncționale. În continuare, balanțele de verificare analitice pentru conturile monofuncționale se clasifică după numărul etaloanelor de evidență utilizate în: balanțe de verificare analitice pentru conturi cu un singur etalon de evidență (bănesc) și balanțe de verificare analitice pentru conturi cu două etaloane de evidență (natural și bănesc).

Balanțele de verificare se întocmesc, de regulă la sfârșitul unei perioade de gestiune, lună, trimestru semestru sau an, și ori de câte ori necesitățile impun acest lucru, în scopul verificării exactității înregistrărilor contabile.

Pentru întocmirea unei balanțe de verificare se procedează astfel:

- se trec operațiile din jurnale în conturi până la data când urmează să se întocmească balanța de verificare;
- se totalizează sumele din debitul și creditul fiecărui cont deschis în cartea-mare și se stabilesc soldurile acestora;
- se trec datele din conturi (solduri inițiale, rulaje, sume totale, solduri finale) în formularul balanței de verificare;
- se adună coloanele balanței de verificare, iar totalurile stabilite în cadrul fiecărei perechi de coloane (debitoare și creditoare) trebuie să fie egale între ele. De asemenea, totalul rulajelor stabilite în cadrul balanței de verificare, trebuie să fie egale cu totalul rulajelor din registrul jurnal.

7.2.1. Balanțele de verificare ale conturilor sintetice

7.2.1.1. Balanțele de verificare cu o serie de egalități

a) Balanța de verificare a sumelor cuprinde pe cele două coloane-pereche, totalul sumelor debitoare (T.S.D.) și totalul sumelor creditoare (T.S.C.) ale conturilor din cartea-mare, între care trebuie să existe egalitatea:

$$\boxed{\text{T.S.D.} = \text{T.S.C.}}$$

Dacă nu rezultă această corelare înseamnă că există o eroare de înregistrare a operațiilor economice. Deci, această balanță îndeplinește funcția de control al exactității înregistrărilor efectuate. Totodată, balanța de sume îndeplinește și funcția de grupare și centralizare a datelor contabilității curente, permițând prin aceasta conducerii întreprinderii să cunoască întreaga situație economico-financiară la data respectivă.

Tabelul 7.1.

BALANȚĂ DE VERIFICARE A SUMELOR

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	TOTAL SUME	
		Debitoare	Creditoare
1 2 ⋮ n			
*	TOTAL	T.S.D.	T.S.C.

b) Balanța de verificare a soldurilor este asemănătoare cu balanța de verificare a sumelor, cu deosebirea că în locul celor două coloane perechi de sume, cuprinde două coloane perechi de solduri, una pentru soldurile finale debitoare (Sd. D) și alta pentru soldurile finale creditoare (Sd.C.); între care prin totalizare trebuie să rezulte egalitatea:

$$\boxed{T.Sd.D. = T.Sd.C.}$$

Prin egalitatea respectivă, această balanță satisface cerinței funcției de control al exactității datelor înregistrate în conturi. Totodată, prezentând situația economic-financiară a întreprinderii la un moment dat prin soldurile finale debitoare și creditoare ale conturilor, această balanță stă la baza întocmirii bilanțului și permite cunoașterea rezultatelor activității la perioade scurte de timp, respectiv, la intervalul dintre două bilanțuri.

Tabelul 7.2.

BALANȚĂ DE VERIFICARE A SOLDURILOR

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SOLDURI FINALE	
		Debitoare	Creditoare
1 2 ⋮ n			
*	TOTAL	T.Sd.D.	T.Sd.C.

7.2.1.2. Balanța de verificare cu două serii de egalități

Această balanță de verificare este rezultatul combinării balanței de sume cu balanța de solduri și are la bază egalitățile:

I	T.S.D. = T.S.C.
II	T.Sd.D. = T.Sd.C.

Tabelul 7.3.

BALANȚA DE VERIFICARE A SUMELOR ȘI SOLDURILOR

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SUME TOTALE		SOLDURI FINALE	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1 2 ⋮ n					
*	TOTAL	T.S.D.	T.S.C.	T.Sd.C.	T.Sd.C.
			I		II

7.2.1.3. Balanța de verificare cu trei serii de egalități

Indiferent de varianta în care se prezintă din punct de vedere grafic, sub formă tabelară, sau sub formă matriceală, acest tip de balanță cuprinde următoarele trei tipuri de egalități:

I	T.Sdi.D. = T.Sdi.C.
II	T.R.D. = T.R.C.
III	T.Sdf.D. = T.Sdf.C.

Sdi = solduri inițiale
Sdf = solduri finale

Cu ajutorul acestei balanțe de verificare se satisfac atât funcțiile balanțelor precedente, cât și funcția de analiză a activității economice la nivel superior.

Totodată, pe baza ei se pot stabili în plus următoarele corelaţii: egalitatea dintre totalul rulajului din balanţă şi totalul rulajului din registrul jurnal; identitatea soldurilor finale din balanţa perioadei curente cu soldurile iniţiale ale perioadei următoare.

Tabelul 7.4.

BALANŢA DE VERIFICARE CU TREI SERII DE EGALITĂŢI

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SOLDURI INIŢIALE		RULAJE		SOLDURI FINALE	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1 2 3 n							
*	TOTAL	T.Sdi.D.	T.Sdi.C.	T.R.D.	T.R.C.	T.Sdf.D.	T.Sdf.C.

A doua variantă a balanţei de verificare cu trei serii de egalităţi este **balanţa-şah.** Spre deosebire de varianta tabelară care redă numai volumul valoric al activităţii desfăşurate pe o perioadă dată, aceasta furnizează informaţii şi asupra naturii operaţiilor efectuate, necesare nevoilor de analiză detaliată a activităţii. Întrucât, natura operaţiilor economice este reflectată prin corespondenţa conturilor s-a impus necesitatea creării balanţei-şah care permite redarea corespondenţei conturilor în care s-a înregistrat operaţia economică în partidă dublă. Cu ajutorul acestei balanţe se descoperă, nu numai dacă s-a respectat dubla înregistrare, ci şi dacă a fost debitat sau creditat contul corespunzător conţinutului economic al operaţiei efectuate.

Balanţa de verificare şah se prezintă sub forma unui tablou întocmit după principiul matriceal.

Cu ajutorul ei, cele trei egalităţi nu se obţin între coloanele perechi, ci la întretăierea rândurilor cu coloanele, în care rulajele din luna curentă sunt redate pe conturi corespondente.

Tabel 7.5.

BALANȚA DE VERIFICARE – ȘAH (Model)

Conturi debitoare / Conturi creditoare	SOLD INIȚIAL DEBITOR (Sdi. D)	Contul 1	Contul 2	Contul 3	*	*	Contul n	TOTAL RULAJ DEBITOR (T.R.D.)	SOLD FINAL DEBITOR (Sd.F.D.)
Sold inițial creditor (Sd. i.C)	TOTAL SOLDURI INIȚIALE	Sd. C.1	Sd. C.2	Sd. C.3			Sd. C.n	*	*
Contul 1	Sd. C1							T.R.D. C.1	TSd.f C.1
Contul 2	Sd. C2							T.R.D. C.2	TSd.f C.2
Contul 3	Sd. C3							T.R.D. C.3	TSd.f C.3
*	*								
*	*								
Contul n	Sd. Cn							T.R.D. C.n	TSd.f C.n
TOTAL RULAJ CREDITOR (T.R.C.)	*	T.R.C. C1	T.R.C. C2	T.R.C. C3			T.R.C. Cn	TOTAL RULAJE FINALE	
SOLD FINAL CREDITOR Sd.F.C.	*	T.Sd.f C1	T.Sd.f C.1	T.Sd.f C.1			T.Sd.f. C.n		TOTAL SOLDURI FINALE

Cu toate avantajele pe care le prezintă acest tip de balanţă, în practică se utilizează mai rar datorită numărului mare de conturi corespondente într-o perioadă de gestiune şi imposibilitatea transpunerii lor pe formatul de hârtie folosit. Executarea ei se face uşor cu ajutorul calculatorului electronic care, de asemenea, nu redă toate corespondentele (din acelaşi motiv), ci numai totalurile. Formatul acestei balanţe de verificare este redat în tabelul 7.5.

7.2.1.4. Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi

Această balanţă de verificare se prezintă numai în varianta tabelară. Ea reprezintă o combinare a tipurilor cu una, două şi trei serii de egalităţi şi a fost impusă de necesitatea comparării rulajelor de la sfârşitul lunii curente cu sumele de la sfârşitul lunii precedente, în vederea urmăririi în dinamică a activităţii întreprinderii şi a stabilirii schimbărilor care s-au produs în sfera şi structura mijloacelor surselor şi proceselor economice. Cele patru serii de egalităţi care se stabilesc cu acest tip de balanţă sunt următoarele:

I	T.Sp.D. = T.Sp.C.
II	T.Rc.D. = T.Rc.C.
III	T.S.D. = T.S.C.
IV	T.Sdf.D. = T.Sdf.C.

Sp = sume precedente
R.c. = rulaje curente

Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi reprezintă modelul cel mai complet de balanţă tabelară, întrucât satisface funcţiile tuturor celorlalte balanţe de acelaşi timp, şi în plus oferă informaţii pentru efectuarea în dinamică a analizei economico-financiară.

Tabel 7.6.

BALANȚA DE VERIFICARE CU PATRU SERII DE EGALITĂȚI

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SUME PRECED.		RULAJE		TOTAL SUME		SOLDURI FINALE	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1 2 3 n									
*	TOTAL	T.Sp.D	T.Sp.C.	T.Rc.D	T.Rc.C	T.S.D.	T.S.C.	T.Sd.D.	T.Sd.C
Egalități:		I		II		III		IV	

7.2.2 Balanțele de verificare ale conturilor analitice

În situația în care conturile sintetice se desfășoară în analitice, este necesar să se întocmească și balanțe de verificare analitice. Se întocmește câte o balanță analitică pentru fiecare cont sintetic, desfășurat pe analitice.

Balanțele de verificare analitice sunt un mijloc eficient pentru stabilirea legăturii dintre evidența analitică și evidența sintetică, motiv pentru care mai poartă denumirea de balanțe auxiliare sau secundare. Totodată, balanțele de verificare analitice sunt necesare cunoașterii detaliate în legătură cu existența și mișcarea elementelor patrimoniale ale întreprinderii.

Tehnica de întocmire a acestora constă în preluarea din registrul cartea-mare dezvoltatoare a sumelor totale și a soldurilor tuturor conturilor analitice, deschise pentru un cont sintetic, cu ajutorul lor se stabilesc apoi o serie de corelații și indicatori care diferă de modul de funcționare a conturilor și de numărul de etaloane de evidență utilizate în cadrul conturilor analitice.

7.2.2.1. Balanța de verificare analitică pentru conturi monofuncționale

Conturile monofuncționale sunt acelea care la sfârșitul perioadelor de activitate au un singur fel de sold: fie numai debitor, fie

numai creditor. Prin urmare şi conturile analitice deschise în cadrul lor, vor avea un singur fel de sold, de acelaşi fle cu soldul contului sintetic.

7.2.2.1.1.Balanţa de verificare analitică pentru conturile monofuncţionale cu un singur etalon de evidenţă

Aceasta se prezintă sub formă de tabel cu o singură pereche de coloane pentru sume (debitoare şi creditoare) şi o singură coloană pentru sold. Spre deosebire de balanţa de verificare sintetică, această balanţă analitică nu are egalităţi în cadrul său, decât atunci când conturile analitice sunt soldate, adică atunci când totalul coloanei sold este zero.

Exactitatea înregistrărilor făcute în conturile analitice şi cel sintetic de care aprţin, se verifică prin corelaţiile între datele acestei balanţe şi cele din contul sintetic, astfel: totalul sumelor debitoare ale tuturor analiticelor din balanţă, trebuie să fie egal totalul sumelor debitoare ale contului sintetic; totalul sumelor creditoare ale tuturor analiticelor din balanţă trebuie să fie egal cu totalul sumelor creditoare ale contului sintetic; totalul soldurilor tuturor conturilor analitice din balanţă, trebuie să fie egal şi de aceeaşi sens cu soldul contului sintetic.

Tabelul 7.7.

BALANŢA DE VERIFICARE ANALITICĂ A CONTULUI „CREDITORI"

Conturile analitice	Denumirea conturilor analitice	TOTAL SUME		SOLD
		Debitoare	Creditoare	
1 2 n				
*	TOTAL			
*	Contul sintetic Creditori			

7.2.2.1.2. Balanța de verificare a conturilor monofuncționale cu două etaloane de evidență

Acest tip de balanță se prezintă sub formă tabelară și conține în plus față de cea precedentă, coloane pentru cantități intrate, cantități ieșite și stoc. Ele sunt utilizate numai în verificarea conturilor de mijloace economice cu conținut material, care după funcția contabilă sunt întotdeauna de activ și au numai sold debitor.

Controlul se efectuează prin intermediul corelațiilor care trebuie să existe între datele din balanță și cele din contul sintetic respectiv, corelații care se stabilesc ca și la balanța precedentă.

Tabelul 7.8.

BALANȚA DE VERIFICARE ANALITICĂ a contului „Materii prime"

Conturile analitice	Denumirea conturilor analitice	Felul etalonului natural	CANTITĂȚI			TOTAL SUME		SOLDURI
			Intrări	Ieșiri	STOC	Debitoare	Creditoare	
1 2 n								
*	*	TOTAL						
*	Contul sintetic „Materii prime"							

7.2.2.2. Balanța de verificare analitică pentru conturile bifuncționale

Ca mod de prezentare, balanța de verificare analitică a conturilor bifuncționale cuprinde două perechi de coloane: una pentru sume debitoare și creditoare și alta pentru solduri debitoare și creditoare. Deci, ea se aseamănă cu balanța de sume și solduri, cu singura deosebire că între totalul coloanelor perechi nu există egalități.

În ceea ce privește corelația dintre soldul contului sintetic și soldurile analiticelor sale, aceasta prezintă particularitatea că în timp ce contul sintetic are în orice moment un singur fel de sold, conturile analitice pot avea, unele sold debitor, iar altele sold creditor. Ca urmare a acestui fapt totalul soldurilor debitoare sau creditoare ale conturilor analitice poate fi egal și de același sens cu soldul contului sintetic respectiv, numai prin însumarea lor algebrică.

Tabelul 7.9.

BALANȚA DE VERIFICARE ANALITICĂ
a contului sintetic „Decontări între unitate și subunități"

Simbolul conturilor analitice	Denumirea conturilor analitice	TOTAL SUME		SOLDURI	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1 2 n					
*	TOTAL	1.050.000	1.000.000	130.000	80.000
*	Contul sintetic: „Decontări între unitate și subunități"	1.050.000	1.000.000	50.000	

7.3. Identificarea erorilor de înregistrare cu ajutorul balanțelor de verificare

Balanțele de verificare îndeplinesc funcția de control și identificare a erorilor de înregistrare prin intermediul egalităților care trebuie să existe între totalurile diferitelor coloane, precum și prin intermediul corelațiilor care se stabilesc cu ajutorul lor. Neasigurarea unei egalități sau a unei corelații se datorește existenței unei erori.

Cu ajutorul balanței de verificare se pot descoperi o serie de erori, cum sunt: erori de întocmire a balanței de verificare, erori

de înregistrare în cartea-mare şi erori de stabilire a sumelor din formulele contabile.

Din categoria erorilor **care nu se pot descoperi** cu ajutorul balanţelor de verificare sintetice, pot fi omisiunile de înregistrare a operaţiilor, erorile de compensaţie, erorile de imputaţie şi erorile de înregistrare în registrul jurnal.

Omisiunile constau în faptul că operaţia economică nu a fost înregistrată de loc, nici în contul debitor, nici în contul creditor. Identificarea unor astfel de erori este posibilă în urma verificării documentelor dacă au fost înregistrate în totalitate.

Erorile de compensaţie se datoresc raportării greşite a sumelor din documentele justificative în jurnal, sau din jurnal în cartea-mare, în sensul că s-a trecut o sumă în plus într-o parte a unui cont sau mai multor conturi şi altă sumă în minus, egală cu cea trecută în plus, în aceeaşi parte a unuia sau mai multor conturi, astfel încât pe total cele două categorii de erori se compensează. Identificarea acestor erori este posibilă datorită apariţiei de solduri finale nefireşti în unele conturi.

Erorile de imputaţie se datoresc reportării unei sume exacte ca mărime din jurnal în cartea-mare, atât la **debit** cât şi la **credit**, însă nu în conturile în care trebuie trecută, ci în alte conturi, care nu corespund conţinutului economic al operaţiei respective.

Erorile de înregistrare în registrul jurnal se pot datora stabilirii greşite a conturilor corespondente, înregistrarea unei operatii de două ori, atât la debit, cât şi la credit, întocmirii unor formule contabile corecte, dar cu altă sumă, mai mare sau mai mică, atât în debit, cât şi în credit.

Singura balanţă de verificare care descoperă erorile care nu influenţează egalităţile este balanţa-şah, întrucât ea redă pe lângă cele trei serii de egalităţi şi corespondenţa conturilor.

7.4. MODELUL DE ÎNTOCMIRE A BALANȚEI DE VERIFICARE

Pentru întocmirea balanței de verificare se procedează astfel:

- se transpun operații din jurnal în conturi (cartea mare), efectuate în timpul perioadei de gestiune;
- se totalizează sumele înregistrate în debitul și creditul fiecărui cont deschis în cartea-mare și se stabilește soldul acestora:
- se transpun datele din conturile deschide în cartea-mare, toate datele: soldurile inițiale, sau sumele precedente, rulajele, sumele totale și soldurile finale, în formularul balanței de verificare;
- se adună coloanele balanței de verificare, iar totalurile obținute în cadrul fiecărei perechi de coloane (debitoare-creditoare) trebuie să fie egale între ele. De asemenea, totalul rulajelor din balanța de verificare, trebuie să fie egal cu totalul rulajelor din registrul jurnal.

Pentru exemplificarea modului de întocmire a balanței de verificare se pornește de la o situație inițială (bilanțul contabil care urmează) și operațiilor economice care au fost înregistrate în ordine cronologică și sistematică în timpul exercițiului financiar (capitolul VI).

Tabelul 7.10.

BILANT
întocmit la data de 31.XII.1996

ACTIV — PASIV

Denumirea posturilor	SUMA	Denumira posturilor	SUMA
Alte imobilizări necorporale	4.000.000	Capital social	107.720.000
Amortizări privind imobilizările necorporale	2.200.000		
Mijloace fixe, total	34.505.000	Rezerve	1.900.000
Clădiri	11.705.000	Fondul de dezvoltare	35.305.000
Maşini şi utilaje şi instalaţii de lucru	13.000.000	Fond de participare la profit	1.100.000
Mijloace de transport	9.800.000	Diveidende de plată	1.500.000
Amortizări privind imobilizări corporale	7.000.000	Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	2.000.000
Semifabricate	1.000.000		
Produse finite	51.800.000		
Clienţi	9.500.000	Furnizori	2.700.000
Debitori diverşi	1.015.000	Profit şi pierdere	12.300.000
Conturi curente la bănci	32.095.000		
Casa	5.000		
Repartizarea profitului	5.300.000		
TOTAL	164.525.000	TOTAL	164.525.000

1. Pe baza datelor din acest bilanţ se deschid conturile în CARTEA-MARE SINTETICĂ., după Registrul Jurnal.

2. Operatiile economice care au avut loc în timpul exerciţiului financiar 1996 sunt cele exemplificate la subcapitolele 6.1. - 6.9. Acestea se înregistrează în ordine cronologic în REGISTRUL JURNAL, care urmează:

Tabelul 7.11.

Înregistrarea cronologică a peraţiilor economice şi financiare

REGISTRUL JURNAL

al operaţiilor contabile pe anul 1996

Nr. crt.	EXPLICAŢIA	SIMBOLUL CONTURILOR		SUME	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
0	1	2	3	4	5
1	Majorarea capitalului prin subscrierea de acţiuni noi	456	1011	5.000.000	5.000.000
2	Aducerea aportului în natură	% 2121 211 2125	456	% 1.000.000 400.000 600.000	2.000.000
3	Trecerea capitalului din categoria „nevărsat” la „vărsat”	1011	1012	2.000.000	2.000.000
4	Aducerea aportului în bani	531	456	3.000.000	3.000.000
5	Trecerea capitalului din categoria „nevărsat” la „vărsat”	1011	1012	3.000.000	3.000.000
6	Depunerea unei sume în cont la bancă	512	531	2.950.000	2.950.000
7	Emisiunea de acţiuni noi cu primă	456	% 1011 104	3.600.000	% 3.000.000 600.000
8	Încasarea contravalorii acţiunilor subscrise	531	456	3.600.000	3.600.000

continuare

continuare

9	Trecerea capitalului din categoria „nevărsat" la „vărsat"	1011	1012	3.000.000	3.000.000
10	Utilizarea primelor în scopul majorării capitalului şi rezervelor	104	% 101 106	500.000	% 300.000 200.000
11	Întregistrarea unei diferenţe din reevaluare	211	105	1.250.000	1.250.000
12	Utilizarea diferenţei din reevaluare	105	% 101 106	1.250.000	% 1.000.000 250.000
13	Constituit rezerve din profit	129	106	1.000.000	1.000.000
14	Acoperirea unei pierderi din rezerve	106	107	850.000	850.000
15	Răscumpărarea de acţiuni	502	531	500.000	500.000
16	Anularea acţiunilor răscumpărate	101	502	500.000	500.000
17	Raportarea unei pierderi	107	121	700.000	700.000
18	Acoperirea pierderii raportate din rezerve şi capital	% 106 101	107	% 150.000 550.000	700.000
19	Se raportează profitul anterior	121	107	900.000	900.000
20	Majorarea capitalului şi rezervelor din profitul reportat	107	% 101 106	900.000	% 700.000 200.000
21	Constituit fondul de dezvoltare din amortizări	119	111	525.000	525.000
22	Constituit fondul de dezvoltare din valoarea materialelor recuperate din dezasamblarea mijloacelor fixe	671	111	350.000	350.000
23	Constituit fondul de dezvoltare din profit	129	111	1.000.000	1.000.000

continuare

continuare

24	Diminuat fondul de dezvoltare cu valoarea mijl. fixe obţinute din amortizări	111	119	380.000	380.000
25	Constituit fondul de participare la profit	129	112	1.800.000	1.800.000
26.	Utilizarea fondului de participare la profit	112	424	1.000.000	1.000.000
27	Obţinerea unei subvenţii pentru investiţii	445	131	2.000.000	2.000.000
28	Primirea subvenţiei	512	445	2.000.000	2.000.000
29	Primirea unui calculator prin donaţie	212	131	1.000.000	1.000.000
30	Trecerea unei părţi din subvenţia pentru investiţii la venituri	131	772	750.000	750.000
31	Constituit din provizion pentru majorări de preţuri	687	141	320.000	320.000
32	Anularea provizionului	141	787	250.000	250.000
33	Decontarea cheltuielilor cu provizioanele reglementate	121	687	320.000	320.000
34	Închiderea contului de venituri	787	121	250.000	250.000
35	Subscrierea publică de obligaţiuni	461	161	500.000	500.000
36	Primirea împrumutului	512	461	500.000	500.000
37	Răscumpărarea obligaţiunilor la scadenţă	505	512	500.000	500.000
38	Anularea obligaţiunilor	161	505	500.000	500.000
39	Obligaţia de plată a dobânzii	666	168	125.000	125.000
40	Plata dobânzii	168	512	125.000	125.000
41	Decontat cheltuieli cu dobânzile	121	666	125.000	125.000

continuare

continuare

42	Împrumuturi pe bază de obligaţiuni cu primă	% 169 461	161	% 50.000 450.000	500.000
43	Achiziţionarea unui strung	2123	404	800.000	800.000
44	Înregistrarea amortizării	681	281	200.000	200.000
45	Scoaterea din evidenţă a unui mijl. complet amortizat	281	212	800.000	800.000
46	Scoaterea din evidenţă a unui mijl. fix incomplet amortizat	% 281 681	212	% 600.000 200.000	800.000
47	Achiziţionarea unei imobilizări necorporale	208	404	2.000.000	2.000.000
48	Amortizarea unei imobilizări necorporale	681	280	1.000.000	1.000.000
49	Scoaterea din evidenţă a unei imobilizări necorporale complet amortizate	280	208	2.000.000	2.000.000
50	Achiziţionarea de titluri de participaţie	261	269	15.000.000	15.000.000
51	Achitarea titlurilor	269	512	15.000.000	15.000.000
52	Acordarea unui împrumut unei alte întreprinderi	267	% 512 766	6.000.000	% 5.000.000 1.000.000
53	Restituirea împrumutului inclusiv dobânda cuvenită	512	267	6.000.000	6.000.000
54	Achiziţionat materii prime de la furnizori	% 300 308	401	% 1.250.000 100.000	1.350.000
55	Cheltuieli suplimentare de transport încărcare-descărcare	308	531	25.000	25.000
56	Darea în consum a materiilor prime la cost efectiv de achiziţie	600	% 300 308	825.000	% 750.000 75.000
57	Achiziţionarea de obiecte de inventar	321	401	1.000.000	1.000.000

continuare

continuare

58	Se efctuează chetuieli de transport	308	531	80.000	80.000
59	Darea în folosinţă a obiectelor de inventar	602	% 322 328	604.800	% 560.000 44.800
60	Scoaterea din folosinţă a obiectelor de inventar	322	521	560.000	560.000
61	Darea pentru prelucrare la terţi a unor materii prime	351	300	1.200.000	1.200.000
62	Se primesc materiale prelucrate de la terţi (Furaje)	3016	% 351 401	1.800.000	% 1.200.000 600.000
63	Obţinerea de semifabricate şi produse din procesul de producţie	% 341 345 346 331	711	% 10.150.000 31.000.000 25.000 200.000	41.375.000
64	Diferenţe de preţ constatate la sfârşitul lunii la semifabricate şi produse	348/341 345 346	711/341 345 346	95.000 20.000 120.000 5.000	95.000 20.000 120.000 5.000
65	Vânzarea de produse finite	411	701	51.500.000	51.500.000
66	Scoaterea din evidenţă a produselor vândute la cost efectiv	711	% 345 348	30.880.000	% 31.000.000 120.000
67	Vânzarea de semifabricate	411	702	15.200.000	15.200.000
68	Scoaterea din evidenţă a semifabricatelor vândute la cost efectiv	711	% 341 348	10.170.000	% 10.150.000 20.000
69	Utilizarea rebuturilor într-un nou proces de producţie	711	% 346 348	30.000	30.000 25.000 5.000
70	Încasarea contravalorii produselor semi-fabricatelor vândute	512	411	66.700.000	66.700.000

continuare

continuare

71	Cumpărat mărfuri de la terți	371	% 401 378	2.600.000	% 2.000.000 600.000
72	Vânzarea mărfurilor	531	707	2.600.000	2.600.000
73.	Scoaterea din evidență a mărfurilor vândute	% 607 378	371	% 2.000.000 600.000	2.600.000
74	Se depune în contul curent la bancă o sumă de bani	512	531	5.000.000	5.000.000
75	Se ridică de la bancă o sumă de bani	531	512	7.500.000	7.500.000
76	Acordarea avansului chenzinal	425	531	7.500.000	7.500.000
77	Înregistrarea salariilor brute	641	421	21.000.000	21.000.000
78	Contribuția întreprinderii la asigurările sociale	645	431	5.250.000	5.250.000
79	Contribuția întreprinderii la fondul de ajutor de șomaj	645	437	840.000	840.000
80	Rețineri din salarii	421	% 444 431 437 427 461 425	12.455.000	% 4.000.000 630.000 210.000 100.000 15.000 7.500.000
81	Ridicarea unei sume de la bancă	531	512	8.545.000	8.545.000
82	Plata salariilor	421	531	8.545.000	8.545.000
83	Plata obligațiunilor față de terți	% 431 437 427 444	512	% 5.880.000 1.050.000 100.000 4.000.000	11.030.000
84	Aprovizionat materii prime	% 300 4426	401	% 1.500.000 270.000	1.770.000

continuare

continuare

85	Plata furnizorilor din disponibil	401	512	1.770.000	1.770.000
86	Aprovizionarea cu materiale consumabile	% 301 4426	401	% 500.000 90.000	590.000
87	Plata furnizorilor prin efecte comerciale	401	403	590.000	590.000
88	Scontarea efectului comercial	% 403 667	512	% 590.000 23.600	613.000
89	Vânzarea de produse finite (din stoc)	411	% 701 4427	5.684.000	% 4.800.000 884.000
90	Se descarcă gestiunea de produsele vândute	701	345	4.800.000	4.800.000
91	Încasarea produselor vândute	512	411	5.684.000	5.684.000
92	Vânzarea de semifabricate (din stoc)	411	% 702 4427	1.180.000	% 1.000.000 180.000
93	Se descarcă gestiunea de semifabricate	702	341	1.000.000	1.000.000
94	Acceptarea de către client a unui efect comercial	413	411	1.180.000	1.180.000
95	Primirea de la client a efectului comercial	511	413	1.180.000	1.180.000
96	Se depune efectul comercial la bancă şi se primeşte contravaloarea lui	512	511	1.180.000	1.180.000
97	Se închide contul TVA deductibilă	4427	4426	360.000	360.000
98	Se închide contul TVA colectată	4427	4423	704.000	704.000
99	Plata Taxei pe valoarea adăugată	4423	512	704.000	704.000
100	Vînzarea de produse finite la export (din stoc)	411	701	7.000.000	7.000.000

continuare

continuare

101	Se descarcă gestiunea de produse	701	345	7.000.000	7.000.000
102	Vânzarea de produse finite la export (din stoc)	411	701	40.000.000	40.000.000
103	Se descarcă gestiunea de produse	701	345	40.000.000	40.000.000
104	Cumpărarea de materii prime de la furnizori externi	300	401	14.000.000	14.000.000
105	Cumpărarea de materiale diverse de la furnizori externi	301	401	64.000.000	64.000.000
106	Diferență favorabilă la curs valutar la creanțe (în dolari)	411	477	500.000	500.000
107	Diferența favorabilă la curs valutar la creanțe (în DM)	411	477	5.000.000	5.000.000
108	Diferența nefavorabilă la curs valutar la datori (în dolari)	476	401	1.000.000	1.000.000
109	Diferența nefavorabilă la curs valutar la datorii (în DM)	476	401	8.000.000	8.000.000
110	Dobânzi cuvenite	5187	766	150.000	150.000
111	Încasarea dobânzilor	512	5187	150.000	150.000
112	Dobânzi datorate	666	5186	80.000	80.000
113	Plata dobânzii	5186	512	80.000	80.000
114	Plata unui furnizor dintr-un credit pe termen scurt	401	519	500.000	500.000
115	Dobânda de plată la creditul pe termen scurt primit	666	519	100.000	100.000
116	Restituirea creditului pe termen scurt inclusiv dobânda cuvenită	519	512	600.000	600.000

continuare

continuare

117	Cumpărat timbre poştale şi fiscale	532	531	24.000	24.000
118	Se utilizează timbre poştale şi fiscale	626	532	20.000	20.000
119	Deschiderea unui acreditiv	541	512	300.000	300.000
120	Se primesc materiale de la furnizor	301	401	275.000	275.000
121	Plata furnizorului din acreditivul deschis şi închiderea contului de acreditive	% 401 512	541	% 275.000 25.000	300.000
122	Răscumpărarea de acţiuni	502	531	500.000	500.000
123	Anularea acţiunilor răscumpărate	101	502	500.000	500.000
124	Cumpărarea de acţiuni de la bursă	503	509	1.500.000	1.500.000
125	Plata acţiunilor cumpărate	509	512	1.500.000	1.500.000
127	Revânzarea unui lot de acţiuni la un preţ mai mare	512	% 503 764	1.100.000	% 1.000.000 100.000
127	Revânzarea unui lot de acţiuni la un preţ mai mic	% 512 664	503	% 480.000 20.000	500.000
128	Răscumpărarea de obligaţiuni	505	512	1.000.000	1.000.000
129	Anularea obligaţiunilor răscumpărate	161	505	1.000.000	1.000.000
130	Cumpărarea de obligaţiuni de pe piaţa hârtiilor de valoare	506	509	400.000	400.000
131	Plata obligaţiilor cumpărate	509	512	400.000	400.000
132	Revânzarea obligaţiunilor la un preţ mai mare	512	% 506 764	300.000	% 250.000 50.000

continuare

continuare

133	Închiderea contului „Repartizarea profitului" din anul precedent	121	129	5.300.000	5.300.000
134	Constituirea fondurilor din profilul anului curent	129	% 106 111 112 457	17.770.300	% 1.798.300 3.000.000 2.200.000 10.772.000
135	Închiderea conturilor de cheltuieli la sfârşitul exerciţiului financiar	121	% 600 602 607 626 641 645 664 666 667 671 681	32.638.400	% 825.000 604.800 2.000.000 20.000 21.000.000 6.090.000 20.000 305.000 23.600 350.000 1.400.000
136	Închiderea conturilor de venituri la sfârşitul exerciţiului financiar	% 701 702 707 711 764 766 772	121	% 51.500.000 15.200.000 2.600.000 200.000 150.000 1.150.000 750.000	71.550.000
137	Înregistrarea impozitului pe profit	691	441	17.510.040	17.510.040
138	Închiderea contului „Cheltuieli cu impozitul pe profit"	121	691	17.510.040	17.510.040
139	Se raportează profitul rămas nerepartizat la sfârşitul anului	121	107	3.631.260	3.631.260
	TOTAL	*	*	812.843.440	812.843.440

CARTEA-MARE SINTETICĂ
CONTURI DE ACTIV
211 „Terenuri"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
2 11	400.000 1.250.000	
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL D.	1.650.000 1.650.000	0 1.650.000

208 „Alte imobilizări necorporale"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL	4.000.000	0
47 49	2.000.000	 2.000.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL D.	2.000.000 6.000.000.	2.000.000 2.000.000 4.000.000

212 „Mijloace fixe"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL	34.505.000	0
29 45 46	1.000.000	 800.000 800.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL D.	1.000.000 35.505.000	1.600.000 1.600.000 33.905.000

2121 „Clădiri"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL	11.705.000	0
2	1.000.000	
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL D	1.000.000 12.705.000	0 0 12.705.000

2123 „Mașini utilaje și instalații de lucru"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL	13.000.000	0
43	800.000	
RULAJ	800.000	0
TOTAL SUME	13.800.000	0
SOLD FINAL D.		13.800.000

2125 „Mijloace de transport"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL	9.800.000	0
2	600.000	
RULAJ	600.000	0
TOTAL SUME	10.400.000	0
SOLD FINAL D		10.400.000

300 „Materii prime"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
54	1.250.000	
56		750.000
61		1.200.000
84	1.500.000	
104	14.000.000	
RULAJ	16.750.000	1.950.000
TOTAL SUME	16.750.000	1.950.000
SOLD FINAL D.		14.800.000

301 „Materii consumabile"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
62	1.800.000	
86	500.000	
105	64.000.000	
120	275.000	
RULAJ	66.575.000	0
TOTAL SUME	66.575.000	0
SOLD FINAL D.		66.575.000

308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
54	100.000	
55	25.000	
56		75.000
RULAJ	125.000	75.000
TOTAL SUME	125.000	75.000
SOLD FINAL D.		50.000

341 „Semifabricate”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL	1.000.000	
63	10.150.000	
68		10.150.000
93		1.000.000
RULAJ	10.150.000	11.150.000
TOTAL SUME	11.150.000	11.150.000
SOLD FINAL	0	0

345 „Produse finite”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL	51.800.000	0
63	31.000.000	
66		31.000.000
90		4.800.000
101		7.000.000
103		40.000.000
RULAJ	31.000.000	82.800.000
TOTAL SUME	82.800.000	82.800.000
SOLD FINAL	0	0

348 „Diferențe de preț la produse”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
64	95.000	
66		120.000
68		20.000
69		5.000
RULAJ	95.000	95.000
TOTAL SUME	95.000	95.000
SOLD FINAL	0	0

321 „Obiecte de inventar”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
57 60	1.000.000	 560.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL D	1.000.000 1.000.000	560.000 560.000 440.000

328 „Diferențe de preț la obiecte de inventar”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
58 59	80.000	 44.800
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL D.	80.000 80.000	44.800 44.800 35.200

331 „Produse în curs de execuție”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
63	200.000	
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL D.	200.000 200.000	0 0 200.000

351 „Materii și materiale aflate la terți”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
61 62	1.200.000	 1.200.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	1.200.000 1.200.000 0	1.200.000 1.200.000 0

371 „Mărfuri”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
71 73	2.600.000	 2.600.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	2.600.000 2.600.000 0	2.600.000 2.600.000 0

378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
71		600.000
73	600.000	
RULAJ	600.000	600.000
TOTAL SUME	600.000	600.000
SOLD FINAL	0	0

169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
42	50.000	
RULAJ	50.000	0
TOTAL SUME	50.000	0
SOLD FINAL D.		50.000

119 „Repartizări la fondul de dezvoltare”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
21	525.000	
24		380.000
RULAJ	525.000	380.000
TOTAL SUME	525.000	380.000
SOLD FINAL D.		145.000

129 „Repartizarea profitului”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIŢIAL	5.300.000	
13	1.000.000	
23	1.000.000	
25	1.800.000	
133		5.300.000
134	17.770.300	
RULAJ	21.570.300	5.300.000
TOTAL SUME	26.870.300	5.300.000
SOLD FINAL D.		21.570.300

261 „Titluri de participare”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
50	15.000.000	
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL D.	15.000.000 15.000.000	 15.000.000

267 „Creanţe imobilizate”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
52 53	6.000.000	 6.000.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	6.000.000 6.000.000 0	6.000.000 6.000.000 0

413 „Efecte de primit”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
94 95	1.180.000	 1.180.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	1.180.000 1.180.000 0	1.180.000 1.180.000 0

425 „Avansuri acordate personalului”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
76 80	7.500.000	 7.500.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	7.500.000 7.500.000 0	7.500.000 7.500.000 0

445 „Subvenţii”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
27 28	2.000.000	 2.000.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	2.000.000 2.000.000 0	2.000.000 2.000.000 0

476 „Diferențe de conversie activ"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
108	1.000.000	
109	8.000.000	
RULAJ	9.000.000	0
TOTAL SUME	9.000.000	0
SOLD FINAL	0	9.000.000

4426 „TVA deductibilă"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
84	270.000	
86	90.000	
97		360.000
RULAJ	360.000	360.000
TOTAL SUME	360.000	360.000
SOLD FINAL	0	0

456 „Decontări cu asociați privind capitalul"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
1	5.000.000	
2		2.000.000
4		3.000.000
7	3.600.000	
8		3.600.000
RULAJ	8.600.000	8.600.000
SOLD FINAL	0	0

502 „Acțiuni proprii"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
15	500.000	
16		500.000
122	500.000	
123		500.000
RULAJ	1.000.000	1.000.000
TOTAL SUME	1.000.000	1.000.000
SOLD FINAL	0	0

503 „Acţiuni"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
124	1.500.000	
126		1.000.000
127		500.000
RULAJ	1.500.000	1.500.000
TOTAL SUME	1.500.000	1.500.000
SOLD FINAL	0	0

505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
38	500.000	
73		500.000
128	1.000.000	
129		1.000.000
RULAJ	1.500.000	1.500.000
TOTAL SUME	1.500.000	1.500.000
SOLD FINAL	0	0

512 „Conturi curente la bănci"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIŢIAL	32.095.000	
6	2.950.000	
28	2.000.000	
37	500.000	
38		500.000
41		125.000
51		15.000.000
52		5.000.000
53	6.000.000	
70	66.700.000	
74	5.000.000	
75		7.500.000
81		8.545.000
83		11.030.000
85	1.770.000	
88		613.600
91	5.684.000	
96	1.180.000	

continuare

continuare

99		704.000
111	150.000	
113		80.000
116		600.000
119		300.000
121	25.000	
125		1.500.000
126	1.100.000	
127	480.000	
128		1.000.000
131		400.000
132	300.000	
RULAJ	92.069.000	54.667.600
TOTAL SUME	124.164.000	54.667.6000
SOLD FINAL D.		69.496.400

531 „Casa”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL	5.000	
4	3.000.000	
6		2.950.000
8	3.600.000	
15		500.000
55		25.000
58		80.000
72	2.600.000	
74		5.000.000
75	7.500.000	
76		7.500.000
81	8.545.000	
82		8.545.000
117		24.000
122		500.000
RULAJ	25.245.000	25.124.000
TOTAL SUME	25.250.000	25.124.000
SOLD FINAL D.		126.000

461 „Debitori diverşi"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIŢIAL	1.015.000	
35	500.000	
37		500.000
42	450.000	
80		15.000
RULAJ	950.000	515.000
TOTAL SUME	1.965.000	515.000
SOLD FINAL D.		1.450.000

411 „Clienţi"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIŢIAL	9.500.00	
65	51.500.000	
67	15.200.000	
70		66.700.000
89	5.684.000	
91		5.684.000
92	1.184.000	
94		1.184.000
100	7.000.000	
102	40.000.000	
106	500.000	
107	5.000.000	
RULAJ	126.064.000	73.564.000
TOTAL SUME	135.564.000	73.564.000
SOLD FINAL D.		62.000.000

506 „Obligaţiuni"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
130	400.000	
132		250.000
RULAJ	400.000	250.000
TOTAL SUME	400.000	250.000
SOLD FINAL D.		150.000

511 „Valori de incasat"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
95 96	1.180.000	 1.180.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	1.180.000 1.180.000 0	1.180.000 1.180.000 0

5187 „Dobânzi de încasat"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
110 111	150.000	 150.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	150.000 150.000 0	150.000 150.000 0

532 „Alte valori"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
117 118	24.000	 20.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	24.000 24.000 0	20.000 20.000 4.000

541 „Acreditive"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
119 121	300.000	 300.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	300.000 300.000 0	300.000 300.000 0

600 „Cheltuieli cu materiile prime"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
56 135	825.000	 825.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	825.000 825.000 0	825.000 825.000 0

602 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
59 135	604.800	 604.800
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	604.800 604.800 0	604.800 604.800 0

607 „Cheltuieli privind mărfurile"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
73 135	2.000.000	 2.000.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	2.000.000 2.000.000 0	2.000.000 2.000.000 0

626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
118 135	20.000	 20.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	20.000 20.000 0	20.000 20.000 0

641 „Cheltuieli cu remuneraţiile personalului"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
77 135	21.000.000	 21.000.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	21.000.000 21.000.000 0	21.000.000 21.000.000 0

645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
78 79 135	5.250.000 840.000	 6.090.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	6.090.000 6.090.000 0	6.090.000 6.090.000 0

664 „Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
127	20.000	
135		20.000
RULAJ	20.000	20.000
TOTAL SUME	20.000	20.000
SOLD FINAL	0	0

666 „Cheltuieli privind dobânzile"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
40	125.000	
112	80.000	
115	100.000	
135		305.000
RULAJ	305.000	305.000
TOTAL SUME	305.000	305.000
SOLD FINAL	0	0

667 „Cheltuieli privind scoturile acordate"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
88	23.600	
135		23.600
RULAJ	23.600	23.600
TOTAL SUME	23.600	26.600
SOLD FINAL	0	0

671 „Cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de gestiune"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
22	350.000	
135		350.000
RULAJ	350.000	350.000
TOTAL SUME	350.000	350.000
SOLD FINAL	0	0

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
44	200.000	
46	200.000	
48	1.000.600	
135		1.400.000
RULAJ	1.400.000	1.400.000
TOTAL SUME	1.400.000	1.400.000
SOLD FINAL	0	0

687 „Cheltuieli exceptionale privind amortizările şi provizioanele"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
31	320.000	
33		320.000
RULAJ	320.000	320.000
TOTAL SUME	320.000	320.000
SOLD FINAL	0	0

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
137	17.510.040	
112		17.510.040
RULAJ	17.510.040	17.510.040
TOTAL SUME	17.510.040	17.510.040
SOLD FINAL	0	0

364 „Produse reziduale"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
63	25.000	
69		25.000
RULAJ	25.000	25.000
TOTAL SUME	25.000	25.000
SOLD FINAL	0	0

CARTEA-MARE SINTETICĂ
CONTURI DE PASIV
101 „Capital social"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL		107.720.000
10		300.000
12		1.000.000
16	500.000	
18	550.000	
20		700.000
123	500	
RULAJ	1.550.000	2.000.000
TOTAL SUME	1.550.000	109.720.000
SOLD FINAL C.	108.170.000	

106 „Rezerve"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL		1.900.000
10		200.000
12		250.000
13		1.000.000
14	850.000	
18	150.000	
20		200.000
134		1.798.300
RULAJ	1.000.000	3.448.300
TOTAL SUME	1.000.000	5.348.300
SOLD FINAL C.	4.348.300	

111 „Fonduri de dezvoltare"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOND INIȚIAL		35.305.000
21		525.000
22		350.000
23		1.000.000
24	380.000	
134		3.000.000
RULAJ	380.000	4.875.000
TOTAL SUME	380.000	40.180.000
SOLD FINAL C.	39.800.000	

107 „Rezultatul reportat”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
14		850.000
17	700.000	
18		700.000
19		900.000
20	900.000	
139		3.631.260
RULAJ	1.600:000	6.081.260
TOTAL SUME	1.600.000	6.081.260
SOLD FINAL C	4.481.260	

104 „Prime legate de capital”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
7		600.000
10	500.000	
RULAJ	500.000	600.000
TOTAL SUME	500.000	600.000
SOLD FINAL C	100.000	

105 „Diferențe din reevaluare”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
11		1.250.000
12	1.250.000	
RULAJ	1.250.000	1.250.000
TOTAL SUME	1.250.000	1.250.000
SOLD FINAL	0	0

112 „Fond de participare la profit”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL		1.100.000
25		1.800.000
26	1.000.000	
134		2.200.000
RULAJ	1.000.000	4.000.000
TOTAL SUME	1.000.000	5.100.000
SOLD FINAL C	4.100.000	

131 „Subvenţii pentru investiţii”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
27		2.000.000
29		1.000.000
30	750.000	
RULAJ	750.000	3.000.000
TOTAL SUME	750.000	3.000.000
SOLD FINAL C	2.250.000	

141 „Subvenţii pentru investiţii”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
31		320.000
32	250.000	
RULAJ	250.000	320.000
TOTAL SUME	250.000	320.000
SOLD FINAL C.	70.000	

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIŢIAL		2.000.000
35		500.000
39	500.000	
42		500.000
129	1.000.000	
RULAJ	1.500.000	1.000.000
TOTAL SUME	1.500.000	3.000.000
SOLD FINAL C.	1.500.000	

168 „Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
40		125.000
41	125.000	
RULAJ	125.000	125.000
TOTAL SUME	125.000	125.000
SOLD FINAL	0	0

1011 „Capitalul subscris nevărsat"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
1		5.000.000
3	2.000.000	
5	3.000.000	
7		3.000.000
9	3.000.000	
RULAJ	8.000.000	8.000.000
TOTAL SUME	8.000.000	8.000.000
SOLD FINAL	0	0

1012 „Capital subscris vărsat"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
3		2.000.000
5		3.000.000
9		3.000.000
RULAJ	0	8.000.000
TOTAL SUME	0	8.000.000
SOLD FINAL C.	8.000.000	

269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
50		15.000.000
51	15.000.000	
RULAJ	15.000.000	15.000.000
TOTAL SUME	15.000.000	15.000.000
SOLD FINAL	0	0

280 „Amortizări privind imobilizările necorporale"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL		2.200.000
48		1.000.000
49	2.000.000	
RULAJ	2.000.000	1.000.000
TOTAL SUME	2.000.000	3.200.000
SOLD FINAL C.	1.200.000	

281 „Amortizări privind imobilizările corporale"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL		7.000.000
44		200.000
45	800.000	
46	600.000	
RULAJ	1.400.000	200.000
TOTAL SUME	1.400.000	7.200.000
SOLD FINAL C	5.800.000	

322 „Uzura obiectelor de inventar"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
59		560.000
60	560.000	
RULAJ	560.000	560.000
TOTAL SUME	560.000	560.000
SOLD FINAL	0	0

403 „Efecte de plătit"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
87		590.000
88	590.000	
RULAJ	590.000	590.000
TOTAL SUME	590.000	590.000
SOLD FINAL	0	0

404 „Furnizori de imobilizări"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
43		800.000
47		2.000.000
RULAJ	0	2.800.000
TOTAL SUME	0	2.800.000
SOLD FINAL C	2.800.000	

421 „Personal remuneraţii datorate”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
77		21.000.000
80	12.455.000	
82	8.545.000	
RULAJ	21.000.000	21.000.000
TOTAL SUME	21.000.000	21.000.000
SOLD FINAL	0	0

424 „Participarea salariaţilor la profit”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
26		1.000.000
RULAJ	0	1.000.000
TOTAL SUME	0	1.000.000
SOLD FINAL C	1.000.000	

427 „Reţineri din remuneraţii datorate terţilor”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
80		100.000
83	100.000	
RULAJ	100.000	100.000
TOTAL SUME	100.000	100.000
SOLD FINAL	0	0

431 „Asigurări sociale”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
78		5.250.000
80		630.000
83	5.880.000	
RULAJ	5.880.000	5.880.000
TOTAL SUME	5.880.000	5.880.000
SOLD FINAL	0	0

437 „Ajutor de şomaj”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
79		840.000
80		210.000
83	1.050.000	
RULAJ	1.050.000	1.050.000
TOTAL SUME	1.050.000	1.050.000
SOLD FINAL	0	0

441 „Impozit pe profit"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
137		17.510.040
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL C.	0 0 17.510.040	17.510.040 17.510.040

444 „Impozit pe salarii"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
80 83	 4.000.000	4.000.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	4.000.000 4.000.000 0	4.000.000 4.000.000 0

457 „Dividende de plată"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL		1.500.000
134		10.772.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL C.	0 0 12.272.000	10.772.000 12.272.000

4423 „TVA de plată"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
98 99	 704.000	704.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL	704.000 704.000 0	704.000 704.000 0

4427 „TVA colectată"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL		884.000
89 92 97 89	 360.000 704.000	180.000
RULAJ TOTAL SUME SOLD FINAL C.	1.064.000 1.064.000 0	1.064.000 1.064.000

477 „Diferențe de conversie-pasiv"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
106		500.000
107		5.000.000
RULAJ	0	5.500.000
TOTAL SUME	0	5.500.000
SOLD FINAL C.	5.500.000	

509 „Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
124		1.500.000
125	1.500.000	
130		400.000
131	400.000	
RULAJ	1.900.000	1.900.000
TOTAL SUME	1.900.000	1.900.000
SOLD FINAL	0	0

519 „Credite bancare pe termen scurt"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
114		500.000
115		100.000
116	600.000	
RULAJ	600.000	600.000
TOTAL SUME	600.000	600.000
SOLD FINAL	0	0

5186 „Dobânzi de plătit"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
112		80.000
113	80.000	
RULAJ	80.000	80.000
TOTAL SUME	80.000	80.000
SOLD FINAL	0	0

707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
72		2.600.000
136	2.600.000	
RULAJ	2.600.000	2.600.000
TOTAL SUME	2.600.000	2.600.000
SOLD FINAL	0	0

764 „Venituri din titluri de plasament”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
126		100.000
132		50.000
136	150.000	
RULAJ	150.000	150.000
TOTAL SUME	150.000	150.000
SOLD FINAL	0	0

766 „Venituri din dobânzi”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
52		1.000.000
110		150.000
136	1.150.000	
RULAJ	1.150.000	1.150.000
TOTAL SUME	1.150.000	1.150.000
SOLD	0	0

772 „Venituri din operațiuni de capital”

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
30		750.000
136	750.000	
RULAJ	750.000	750.000
TOTAL SUME	750.000	750.000
SOLD FINAL	0	0

787 „Venituri excepționale din provizioane"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
32		250.000
34	250.000	
RULAJ	250.000	250.000
TOTAL SUME	250.000	250.000
SOLD FINAL	0	0

401 „Furnizori"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIȚIAL		2.700.000
54		1.350.000
57		1.000.000
62		600.000
71		2.000.000
84		1.770.000
85	1.770.000	
86		590.000
87	590.000	
104		14.000.000
105		64.000.000
108		1.000.000
109		8.000.000
114	500.000	
120		275.000
121	275.000	
RULAJ	3.135.000	94.585.000
TOTAL SUME	3.135.000	97.285.000
SOLD FINAL C.	94.150.000	

702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
67		15.200.000
92		1.000.000
93	1.000.000	
136	15.200.000	
RULAJ	16.200.000	16.200.000
TOTAL SUME	16.200.000	16.200.000
SOLD FINAL	0	0

711 „Venituri din producţia stocată"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
63		41.375.000
64		95.000
66	30.880.000	
68	10.170.000	
69	30.000	
136	200.000	
RULAJ	41.280.000	16.200.000
TOTAL SUME	41.280.000	16.200.000
SOLD FINAL	0	0

701 „Venituri din vânzarea produselor finite"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
65		51.500.000
89		4.800.000
90	4.800.000	
100		7.000.000
101	7.000.000	
102		40.000.000
103	40.000.000	
136	51.500.000	
RULAJ	103.300.000	103.300.000
TOTAL SUME	103.300.000	103.300.000
SOLD FINAL	0	0

121 „Profit şi pierdere"

SPECIFICARE	DEBIT	CREDIT
SOLD INIŢIAL		12.300.000
17		700.000
19	900.000	
33	320.000	
34		250.000
133	5.300.000	
135	32.638.400	
136		71.550.000
138	17.510.040	
139	3.631.260	
RULAJ	60.299.700	72.500.000
TOTAL SUME	60.299.700	84.800.000
SOLD FINAL C.	24.500.300	

Tabel 7.12.

BALANŢA DE VERIFICARE

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri iniţiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
101	Capital social	–	107.720.000	1.550.000	2.000.000	1.550.000	109.720.000	–	108.170.000
1011	Capital subscris nevărsat	–	–	8.000.000	8.000.000	8.000.000	8.000.0000	–	–
104	Capital subscris vărsat	–	–	–	8.000.000	–	8.000.000	–	8.000.0000
105	Prime legate de capital	–	–	500.000	600.000	500.000	600.000	–	100.000
106	Diferenţe din reevaluare	–	–	1.250.000	1.250.000	1.250.000	1.250.000	–	–
107	Rezerve	–	1.900.000	1.000.000	3.448.300	1.000.000	5.348.300	–	4.348.300
107	Rezultatul reportat	–	–	1.600.000	6.081.260	1.600.000	6.081.260	–	4.481.260
111	Fondul de dezvoltare	–	35.305.000	380.000	4.875.000	380.000	40.180.000	–	39.800.000
112	Fondul de participare la profit	–	1.100.000	1.000.000	4.000.000	1.000.000	5.100.000	–	4.100.000
119	Repartizări la fondul de dezvoltare	–	–	525.000	380.000	525.000	380.000	145.000	–
121	Profit şi pierdere	–	12.300.000	60.299.700	72.250.000	60.299.700	84.800.000	–	24.500.300
129	Repartizarea profitului	5.300.000	–	21.570.000	5.300.300	26.870.300	5.300.000	21.570.300	–

continuare

continuare

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
131	Subvenţii pentru investiţii	–	–	750.000	3.000.000	750.000	3.000.000	–	2.250.000
141	Provizioane reglementate	–	–	250.000	320.000	250.000	– 320.000	–	70.000
161	Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	–	2.000.000	1.500.000	1.000.000	1.500.000	3.000.000	–	1.500.000
168	Dobânzi aferente împrumuturilor şi datorilor asimilate	–	–	50.000	–	50.000	–	50.000	–
169	Prime privind rambursarea obligaţiunilor	–	–	125.000	125.000	125.000	125.000	–	–
208	Alte imobilizări necorporale	4.000.000	–	2.000.000	2.000.000	6.000.000	2.000.000	4.000.000	–
211	Terenuri	–	–	1.650.000	–	1.650.000	–	1.650.000	–
212	Mijloace fixe	34.505.000	–	1.000.000	1.600.000	35.505.000	1.600.000	33.905.000	–
2121	Clădiri	11.705.000	–	1.000.000	–	12.705.000	–	12.705.000	–
2123	Maşini utilaje şi insatlaţii de lucru	13.000.000	–	800.000	–	13.800.000	–	13.800.000	–
2125	Mijloace de transport	9.800.000	–	600.000	–	10.400.000	–	10.400.000	–
261	Titluri de participare	–	–	15.000.000	–	15.000.000	–	15.000.000	–
267	Creanţe imobilizate	–	–	6.000.000	6.000.000	6.000.000	6.000.000	–	–
269	Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare	–	–	15.000.000	15.000.000	15.000.000	15.000.000	–	–

continuare

continuare

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
280	Amortizări privind imobilizările necorporale	–	2.200.000	2.000.000	1.000.000	2.000.000	3.200.000	–	1.200.000
231	Amortizări privind imobilizările corporale	–	7.000.000	1.400.000	200.000	1.400.000	7.200.000	–	5.800.000
300	Materii prime	–	–	16.750.000	1.950.000	16.750.000	1.950.000	14.800.000	–
301	Materiale consumabile	–	–	66.575.000	–	66.575000	–	66.575.000	–
308	Diferenţe de preţ materii prime şi materiale	–	–	125.000	75.000	125.000	75.000	50.000	–
321	Obiecte de inventar	–	–	1.000.000	560.000	1.000.000	560.000	440.000	–
322	Uzura obiectelor de inventar	–	–	560.000	560.000	560.000	560.000	–	–
328	Diferenţe de preţ la obiecte de inventar	–	–	80.000	44.800	80.000	44.800	35.200	–
331	Produse în curs de execuţie	–	–	200.000	–	200.000	–	200.000	–
341	Semifabricate	1.000.000	–	10.150.000	11.150.000	11.150.000	11.150.000	–	–
345	Produse finite	51.800.000	–	31.000.000	82.800.000	82.800.000	8.280.000	–	–
346	Produse reziduale	–	–	25.000	25.000	25.000	25.000	–	–
348	Diferenţe de preţ la produse	–	–	95.000	95.000	95.000	95.000	–	–
351	Materii şi materiale aflate la terţi	–	–	1.200.000	1.200.000	1.200.000	1.200.000	–	–

continuare

continuare

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
371	Mărfuri	–	–	2.600.000	2.600.000	2.600.000	2.600.000	–	–
378	Diferenţe de preţ la mărfuri	–	–	600.000	600.000	600.000	600.000	–	–
401	Furnizori	–	2.700.000	3.135.000	94.585.000	3.135.000	97285.000	–	94.150.000
403	Efecte de plătit	–	–	590.000	590.000	590.000	590.000	–	–
404	Furnizori de imobilizări	–	–	–	2.800.000	–	2.800.000	–	2.800.000
411	Clienţi	9.500.000	–	126.064.000	73.564.000	135.564.000	73.564.000	62.000.000	–
413	Efecte de primit	–	–	1.180.000	1.180.000	1.180.000	1.180.000	–	–
421	Personal-remuneraţii datorate	–	–	21.000.000	21.000.000	21.000.000	21.000.000	–	–
424	Participarea personalului la profit	–	–	–	1.000.000	–	1.000.000	–	1.000.000
425	Avansuri acordate personalului	–	–	7.500.000	7.500.000	7.500.000	7.500.000	–	–
427	Reţineri din remuneraţii datorate terţilor	–	–	100.000	100.000	100.000	100.000	–	–
431	Asigurări sociale	–	–	5.880.000	5.880.000	5.880.000	5.880.000	–	–
436	Ajutor de şomaj	–	–	1.050.000	1.050.000	1.050.000	1.050.000	–	–
441	Impozit pe profit	–	–	–	17.510.040	–	17.510.040	–	17.510.040
4423	TVA de plată	–	–	704.000	704.000	704.000	704.000	–	–
4426	TVA deductibilă	–	–	360.000	360.000	360.000	360.000	–	–
4427	TVA colectat	–	–	1.064.000	1.064.000	1.064.000	1.064.000	–	–

continuare

continuare

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
444	Impozit pe salarii	–	–	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000	–	–
445	Subvenţii	–	–	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000	–	–
456	Decontări cu asociaţii privind capitalul	–	–	8.600.000	8.600.000	8.600.000	8.600.000	–	–
457	Dividende de plată	–	1.500.000	–	10.772.000	–	12.272.000	–	12.272.000
461	Debitori diverşi	1.015.000	–	950.000	515.000	1.965.000	515.000	1.450.000	–
467	Diferenţe de conversie activ	–	–	9.000.000	–	9.000.000	–	9.000.000	–
477	Diferenţe de conversie pasiv	–	–	–	5.500.000	–	5.500.000	–	5.500.000
502	Acţiuni proprii	–	–	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	–	–
503	Acţiuni	–	–	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	–	–
505	Obligaţiuni emise spre răscumpărare	–	–	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000	–	–
506	Obligaţiuni	–	–	400.000	250.000	400.000	250.000	150.000	–
509	Vărsăminte de efectuat pentru titluri de plasament	–	–	1.900.000	1.900.000	1.900.000	1.900.000	–	–
511	Valori de încasat	–	–	1.180.000	1.180.000	1.180.000	1.180.000	–	–
512	Conturi curente la bănci	32.095.000	–	92.069.000	54.667.600	124.164.000	54.667.600	69.496.400	–
5186	Dobânzi de plătit	–	–	80.000	80.000	80.000	80.000	–	–
5187	Dobânzi de încasat	–	–	150.000	150.000	150.000	150.000	–	–

continuare

continuare

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
519	Credite bancare pe termen scurt	–	–	600.000	600.000	600.000	600.000	–	–
531	Casa	5.000	–	25.245.000	25.124.000	25.250.000	25.124.000	126.000	–
532	Alte valori	–	–	24.000	20.000	24.000	20.000	4.000	–
541	Acreditive	–	–	300.000	300.000	300.000	300.000	–	–
600	Cheltuieli cu materii prime	–	–	825.000	825.000	825.000	825.000	–	–
602	Cheltuieli privind obiectele de inventar	–	–	604.800	604.800	604.800	604.800	–	–
607	Cheltuieli privind mărfurile	–	–	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000		
626	Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii	–	–	20.000	20.000	20.000	20.000	–	–
641	Cheltuieli cu remuneraţiile personalului	–	–	21.000.000	21.000.000	21.000.000	21.000.000	–	–
645	Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	–	–	6.090.000	6.090.000	6.090.000	6.090.000	–	–
664	Cheltuieli privind titlurile de plasament cedate	–	–	20.000	20.000	20.000	20.000	–	–
666	Cheltuieli privind dobânzile	–	–	305.000	305.000	305.000	305.000	–	–

continuare

continuare

667	Cheltuielile privind sconturile acordate	–	–	23.600	23.600	23.600	23.600	–	–
671	Cheltuieli excepţionale privind operaţiunile de gestiune	–	–	350.000	350.000	350.000	350.000	–	–
681	Cheltuieli de expoatare privind amortizările şi aprovozionările	–	–	1.400.000	1.400.000	1.400.000	1.400.000	–	–
687	Cheltuieli excepţionale privind amortizările şi provizioanele	–	–	320.000	320.000	320.000	320.000	–	–
691	Cheltuieli cu impozitle pe profit	–	–	17.510.040	17.510.040	17.510.040	17.510.040	–	–
701	Venituri din vânzarea produselor finite	–	–	103.300.000	103.300.000	103.300.000	103.300.000	–	–
702	Venituri din vânzărea semifabricatelor	–	–	16.200.000	16.200.000	16.200.000	16.200.000	–	–
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	–	–	2.600.000	2.600.000	2.600.000	2.600.000	–	–
711	Venituri din producţia stocată	–	–	41.280.000	41.280.000	41.280.000	41.250.000	–	–
764	Venituri din titluri de plasament	–	–	150.000	150.000	150.000	150.000	–	–
766	Venituri din dobânzi	–	–	1.150.000	1.150.000	1.150.000	1.150.000	–	–
772	Venituri din operaţiuni de capital	–	–	750.000	750.000	750.000	750.000	–	–
787	Venituri excepţionale din provizioane	–	–	250.000	250.000	250.000	250.000	–	–
	TOTAL ,	173.725.000	173.725.000	812.843.440	812.843.440	986.568.440	986.568.440	337.551.900	337.551.900

CAPITOLUL VIII

INVENTARIEREA-PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

8.1. NOȚIUNEA, IMPORTANȚA ȘI FELURILE INVENTARIERRII

Inventarierea este procedeul de constatare faptică la o anumită dată, a existenței elementelor patrimoniale ale unităților economice și sociale din punct de vedere cantitativ, calitativ și valoric.
Deși procedeu utilizat de către alte științe economice, inventarierea se utilizează în special, în contabilitate, dându-i acesteia posibilitate să furnizeze date și informații reale. Inventarierea s-a impus ca procedeu important, în special, datorită neconcordanțelor de ordin obiectiv și subiectiv care pot apare între datele contabilității și realitatea de pe teren. De exemplu, stocurile de diferite categorii de bunuri pierd în timp din greutate și implicit, din valoare datorită proprietăților lor fizice și chimice, datorită condițiilor de păstrare. Animalele, datorită influenței proceselor biologice cresc în greutate și valoare. Gestionarea defectuoasă poate determina dispariția unor bunuri, iar necunoașterea sau neglijența pot duce la înregistrări greșite în contabilitate a existenței și mișcării stocurilor de bunuri, a creanțelor și datoriilor, a unor operații economice și financiare. Astfel, pentru a cunoaște situația reală a elementelor patrimoniale este necesară folosirea inventarierii.

Importanța inventarierii constă în următoarele aspecte:

1. Determinarea reală a elementelor patrimoniale evidențiate, are drept consecință calcularea corectă a indicatorilor economici

furnizaţi de contabilitate: producţia finită; producţia în curs de execuţie, cheltuieli, veniturile şi rezultatele; etc. şi implicit la fundamentarea documentelor de sinteză şi raportare-bilanţul şi contul de rezultate.

2. Prin intermediul inventarierii se înfăptuieşte şi un control asupra integrităţii şi gestionării patrimoniului întreprinderilor. Cu ocazia inventarierii se descoperă nereguli cum sunt: furturi, delapidări, păstrarea şi manipularea necorespunzătoare a bunurilor, permiţând stabilirea răspunderilor şi luarea măsurilor necesare împotriva celor vinovaţi pentru recuperarea prejudiciilor cauzate. Pentru faptul că pe calea inventarierii se identifică stocurile de bunuri neutilizabile, avariate sau degradate, învechite, greu vandabile, creanţele şi datoriile cu termene depăşite, inventarierea contribuie la atragerea acestora în circuitul economic, la accelerarea vitezei de rotaţie a activelor circulante şi la respectarea disciplinei financiare.

Inventarierea se face în mai multe feluri, fapt pentru care este necesară clasificarea acesteia după mai multe criterii, astfel:

a. După sfera de cuprindere poate fi generală şi parţială.

Inventarierea generală cuprinde întregul patrimoniu al unităţii, precum şi bunurile aparţinând altor unităţi şi care se află temporar în prelucrarea, păstrarea, sau custodia unităţii inventariate.

Inventarierea parţială cuprinde numai o parte a patrimoniului unităţii: o anumită categorie de bunuri, o gestiune, o secţie sau o fermă etc.

b. După intervalul de timp la care se efectuează, inventarierea poate fi: anuală, periodică, ocazională, inopinată.

Inventarierea anuală se efectuează la sfârşitul exerciţiului financiar în vederea determinării reale a elementelor patrimoniale, pentru întocmirea bilanţului anual. Aceasta este o inventariere generală deoarece, cuprinde toate elementele patrimoniale ale unităţii.

Inventarierea periodică se efectuează în cursul anului sau la perioade mai mari de un an, în scopul verificării existenţei unor

anumite categorii de elemente patrimoniale. Cu cât este mai mare frecvența modificărilor elementelor patrimoniale, cu atât inventarierea se efectuează la perioade mai mici. De exemplu: numerarul din caserie se inventariază cel puțin o dată pe lună, mărfurile și ambalajele se inventariază de două, trei ori pe an, iar clădirile și construcțiile pot fi inventariate o dată la trei ani. De regulă inventarierile periodice sunt inventarieri parțiale, efectuarea lor nefiind legată de întocmirea bilanțului.

Inventarierea ocazională se efectuează în timpul exercițiului financiar, fiind determinată de împrejurări speciale: predări și primiri de gestiune, fuziunea unor societăți sau divizarea altora, când există indicii că sunt lipsuri sau plusuri în gestiune, la cererea organelor de control sau a altor organe împuternicite, în cazul modificărilor de prețuri ca urmare a hotărârii organelor competente, în anumite situații forțate de exemplu: calamități, distrugeri, furturi. Aceste feluri de inventarieri în funcție de sfera elementelor cuprinse, pot fi inventarieri generale sau parțiale.

Inventarierea inopinată se aseamănă cu cea ocazională în sensul că se efectuează la cererea organelor de control sau când există indicii că sunt lipsuri sau plusuri în gestiune, cu deosebirea că se efectuează fără anunțarea prealabilă a gestionarului, dar în prezența sa. Acestea sunt numai inventarieri generale.

8.2. ETAPELE INVENTARIERII

Ca lucrare contabilă deosebit de importantă pentru stabilirea realității situației patrimoniale, inventarierea se efectuează în mai multe etape, acestea sunt: pregătirea inventarierii, efectuarea inventarierii, stabilirea și regularizarea rezultatului inventarierii.

Pregătirea inventarierii constă în luarea unor măsuri de natură organizatorică și contabilă menite să asigure condițiile pentru desfășurarea ei corectă și în timpul prevăzut.

Măsurile de natură organizatorică se referă la stabilirea obiectului inventarierii și a sferei lui de cuprindere. Pe această bază se constituie prin dispoziția scrisă a conducerii unității

comisiile de inventariere, iar atunci când este cazul și a unei comisii de inventariere care să instruiască, sa supravegheze, să controleze și să prezinte conducerii rezultatele inventarieriile, cu propunerii corespunzătoare.

Din comisiile de inventariere nu pot face parte gestionarii, șefii compartimentelor supuse inventarierii și contabilii care țin evidența gestiunilor respective. Dar, prezența acestora este obligatorie la inventariere.

Comisiile de inventariere au obligația ca înainte de începerea inventarierii să sigilize toate locurile și căile de acces, să verifice exactitatea aparatelor și instrumentelor de măsurat, să solicite gestionarilor o declarație scrisă în care să se consemneze toate datele prevăzute de normele privind inventarierea: dacă au în gestiune plusuri sau bunuri care aparțin altor persoane, dacă au fost efectuate operații fără întocmirea formelor legale, dacă au documente neînregistrate în evidență. Totodată, este necesar să se dispună sistarea operațiilor de predare-primire a bunurilor în timpul inventarierii, iar dacă acest lucru nu este posibil, operațiile în cauză se efectuează numai în prezența comisiei de inventariere. Totodată, se iau unele măsuri organizatorice care vizează creșterea operativității inventarierii, astfel: se face etichetarea unor bunuri materiale pentru a putea fi ușor identificate, separarea mărfurilor degradate, stricate, demodate, etc. de cele în stare bună; separarea bunurilor proprii de cele primite spre prelucrarea sau în custodie. Lucrările de **natură contabilă**, aceste se referă la: înregistrarea la zi a tuturor operațiilor economice, verificarea exactității înregistrărilor în conturi și stabilirea soldurilor conturilor sintetice și analitice în vederea comparării lor cu situația faptică.

Efectuarea inventarierii este principala etapă a inventarierii al cărei conținut îl reprezintă constatarea, descrierea și evaluarea elementelor supuse inventarierii.

Constatarea reprezintă stabilirea direct și concret la fața locului a existenței, mărimii și stării reale a elementelor patrimoniale la data inventarierii. În acest scop se utilizează diferite procedee în funcție de natura elementelor patrimoniale, astfel: stocurile se

comisiile de inventariere, iar atunci când este cazul şi a unei comisii de inventariere care să instruiască, sa supravegheze, să controleze şi să prezinte conducerii rezultatele inventarieriile, cu propunerii corespunzătoare.

Din comisiile de inventariere nu pot face parte gestionarii, şefii compartimentelor supuse inventarierii şi contabilii care ţin evidenţa gestiunilor respective. Dar, prezenţa acestora este obligatorie la inventariere.

Comisiile de inventariere au obligaţia ca înainte de începerea inventarierii să sigilize toate locurile şi căile de acces, să verifice exactitatea aparatelor şi instrumentelor de măsurat, să solicite gestionarilor o declaraţie scrisă în care să se consemneze toate datele prevăzute de normele privind inventarierea: dacă au în gestiune plusuri sau bunuri care aparţin altor persoane, dacă au fost efectuate operaţii fără întocmirea formelor legale, dacă au documente neînregistrate în evidenţă. Totodată, este necesar să se dispună sistarea operaţiilor de predare-primire a bunurilor în timpul inventarierii, iar dacă acest lucru nu este posibil, operaţiile în cauză se efectuează numai în prezenţa comisiei de inventariere. Totodată, se iau unele măsuri organizatorice care vizează creşterea operativităţii inventarierii, astfel: se face etichetarea unor bunuri materiale pentru a putea fi uşor identificate, separarea mărfurilor degradate, stricate, demodate, etc. de cele în stare bună; separarea bunurilor proprii de cele primite spre prelucrarea sau în custodie. Lucrările de **natură contabilă**, aceste se referă la: înregistrarea la zi a tuturor operaţiilor economice, verificarea exactităţii înregistrărilor în conturi şi stabilirea soldurilor conturilor sintetice şi analitice în vederea comparării lor cu situaţia faptică.

Efectuarea inventarierii este principala etapă a inventarierii al cărei conţinut îl reprezintă constatarea, descrierea şi evaluarea elementelor supuse inventarierii.

Constatarea reprezintă stabilirea direct şi concret la faţa locului a existenţei, mărimii şi stării reale a elementelor patrimoniale la data inventarierii. În acest scop se utilizează diferite procedee în funcţie de natura elementelor patrimoniale, astfel: stocurile se

constată faptic prin numărare, cântărire, măsurare, cubare, după caz, cu excepția bunurilor aflate în ambalaje originale intacte, care se desfac prin sondaj, ciment, produse agricole etc. se inventariază pe bază de calcule tehnice conform normelor stabilite de organele în drept. Este obligatorie consemnarea în listele de inventariere a modului cum s-a făcut inventarierea și a datelor care au stat la baza calculelor.

Existența bunurilor materiale care nu se află în unitate la data inventarierii, cum sunt: produsele expediate clienților, materiale și produse date în prelucrare sau păstrare la alte unități economice etc., se determină indirect pe baza documentelor de evidență corespunzătoare (facturi, procese-verbale etc.).

Elementele de pasiv, precum și celelalte elemente de activ se inventariază tot pe cale indirectă. De exemplu, disponibilitățile bănești aflate în conturi la bănci se inventariază pe baza extraselor de cont ale băncii, verificându-se soldul cu cel al conturilor din contabilitatea întreprinderii; creanțele și obligațiile se inventariază pe baza extraselor de cont confirmare de debitori, creditori etc.

Elementele constatate se înscriu în **listele de inventariere**. În care alături de cantitate, se specifică și principalele caracteristici distinctive referitoare la calitatea, starea și structura lor.

Listele de inventariere se întocmesc pe locuri de păstrare pe categorii de bunuri și pe persoane gestionare, așa cum au fost constatate. Se întocmesc liste de inventariere separate pentru bunurile corespunzătoare calitativ de cele necorespunzătoare, separate pentru bunurile proprii care nu se află în unitate la data inventarierii, precum și pentru cele aparținând altor unități economice sau persoane.

Listele de inventariere se semnează filă cu filă de către membrii Comisiei de inventariere și de către gestionar.

Pe ultima filă gestionarul mai face următoarele mențiuni: dacă toate cantitățile au fost constatate în prezența sa, dacă bunurile respective se află în răspunderea sa; dacă mai are bunuri rămase neinventariate; precum și eventualele obiecții pe care le are de făcut.

După constatarea și descrierea elementelor inventariate, se

face **evaluarea lor** cu preţurile folosite la înregistrarea lor în contabilitate, astfel: bunurile de natura imobilizărilor şi stocurilor se evaluează la valoarea actuală, denumită valoarea de inventar. Creanţele şi datoriile se evaluează la valoarea lor nominală.

Bunurile de natura celor de mai sus depreciate se evaluează la valoarea de utilitate a fiecărui element în funcţie de utilitatea bunului în cadrul unităţii şi de preţul pieţei.

Creanţele şi datoriile incerte şi în litigiu se evaluează, de asemenea, la valoarea lor de utilitate stabilită în funcţie de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv, de plătit.

Titlurile imobilizate se evaluează la valoarea lor de utilitate pe care o prezintă pentru unitatea patrimonială, iar titlurile de plasament, la cursul valutar mediu al ultimei luni a exerciţiului financiar sau la valoarea probabilă de negociere, după caz.

În ultima etapă a inventarierii, **stabilirea şi regularizarea rezultatelor inventarierii**, se determină mai întâi rezultatele inventarierii, adică plusurile sau lipsurile, prin compararea cantităţilor şi valorilor constatate faptic cu cele din contabilitate. Dacă cantităţile şi valorile constatate la un anumit element sunt mai mari decât cele din contabilitate, diferenţa reprezintă **plus de inventar**, iar în situaţia inversă, **minus de inventar**.

Rezultatele inventarierii şi concluziile cu privire la cauzele lipsurilor sau plusurilor, a vinovaţilor pentru acestea, precum şi propunerile de măsuri corespunzătoare sunt consemnate în **procesul-verbal de inventariere**, care după semnarea lui de către conducerea întreprinderii, stă la baza efectuării regularizării rezultatelor inventarierii, adică înregistrarea plusurilor şi a minusurilor în scopul punerii de acord a datelor contabile cu constatările faptice.

Regularizarea rezultatelor inventarierii diferă în funcţie de natura elementelor patrimoniale, cauzele diferenţelor şi prevederile legislaţiei financiare. În principiu, plusurile se înregistrează ca intrări în patrimoniul unităţii, iar lipsurile se impută persoanelor vinovate. Înaintea regularizării se pot face unele compensări între plusuri şi minusuri, numai încazul în care există riscul de confuzie

între sortimentele aceluiaşi produs şi în cadrul aceleiaşi perioade de gestiune şi la acelaşi gestionar.

Plusurile de inventar se înregistrează ca intrări în patrimoniul întreprinderii ţinând seama de natura elementelor respective, astfel: plusurile de imobilizări corporale sau necorporale: se debitează conturile de imobilizări şi se creditează contul „Subvenţii pentru investiţii".

Plusurile de inventar la stocuri de materii prime se înregistrează debitând contul „Materii prime" şi creditând contul „Cheltuieli cu materiile prime".

Plusurile de inventar la semifabricate, produse şi animale se înregistrează debitând conturile „Semifabricate", „Produse finite", „Produse reziduale", „Animale şi păsări" şi creditând contul „Venituri din producţia stocată„.

Plusurile de inventar la mărfuri şi ambalaje se înregistrează debitând conturile „Mărfuri" şi „Ambalaje" şi creditând contul „Venituri din operaţiuni de gestiune".

Lipsuri de inventar se înregistrează ca ieşiri din patrimoniul unităţii, ţinând seama de natura elementelor şi de cauzele care le-au determinat astfel:

Lipsurile de inventar la imobilizări corporale şi necorporale se înregistrează ca o ieşire obişnuită din patrimoniu creditând conturile de „Imobilizări" şi debitând conturile de amortizări corporale şi necorporale, cu valoarea amortizată şi contul „Cheltuieli privind operaţiunile de capital" pentru valoarea neamortizată. Concomitent, se impută lipsurile, debitând contul „Debitori diverşi" şi creditând „Venituri din operaţiuni de capital".

Lipsurile de inventar la materii prime se înregistrează în debitul contului „Cheltuieli cu materii prime" şi creditul contului „Materii prime".

Lipsurile de inventar la obiecte de inventar se înregistrează în debitul contului „Uzura obiectelor de inventar" şi în creditul contului „Obiecte de inventar".

Lipsurile de inventar la produse şi animale se înregistrează în debitul cont „Venituri din producţia stocată„ şi în creditul conturilor

„Semifabricate", „Produse finale", „Produse reziduale", „Animale și păsări".

Lipsuri de inventar la mărfuri se înregistrează în debitul contului „Chėtuieli privind mărfurile" și creditul contului „Mărfuri".

Lipsuri de inventar la ambalaje se înregistrează în debitul contului „Cheltuieli privind ambalajele" și în creditul contului „Ambalaje".

În urma înregistrării inventarierii, se realizează sporirea datelor contabile în cazul plusurilor, respectiv diminuarea lor în cazul lipsurilor, astfel că în final soldurile conturilor corespund cu realitatea faptică stabilită cu ocazia inventarierii.

8.3. INVENTARUL – DOCUMENT DE EVIDENȚĂ PRIVIND STAREA PATRIMONIULUI

Inventarul este documentul de natură contabilă în care sunt trecute toate elementele componente ale patrimoniului constatate faptic sub aspect cantitativ, calitativ și valoric.

În structura inventarului se cuprind mai întâi elementele patrimoniale sub forma activelor, continuând cu elementele patrimoniale sub forma pasivelor și terminând cu bunurile extrapatrimoniale aflate temporar în cadrul întreprinderii.

Deși, conținutul inventarului își găsește reflectarea în conținutul bilanțului, între ele există unele deosebiri. Astfel, bilanțul se întocmește pe baza datelor din conturi și reflectă existența elementelor patrimoniale pe grupe ale acestora, în expresie valorică, în timp ce inventarul se întocmește pe baza constatărilor faptice, reflectând existența elementelor patrimoniale în mod analitic, pe feluri, calități sortimente, atât cantitativ, cât și valoric.

În timp ce inventarul cuprinde numai existența mijloacelor și surselor, bilanțul cuprinde în plus și rezultatele financiare ale activității pe perioada pentru care se întocmește.

Totodată, data întocmirii inventarului nu coincide cu data întocmirii bilanțului.

„Semifabricate", „Produse finale", „Produse reziduale", „Animale și păsări".

Lipsuri de inventar la mărfuri se înregistrează în debitul contului „Chetuieli privind mărfurile" și creditul contului „Mărfuri".

Lipsuri de inventar la ambalaje se înregistrează în debitul contului „Cheltuieli privind ambalajele" și în creditul contului „Ambalaje".

În urma înregistrării inventarierii, se realizează sporirea datelor contabile în cazul plusurilor, respectiv diminuarea lor în cazul lipsurilor, astfel că în final soldurile conturilor corespund cu realitatea faptică stabilită cu ocazia inventarierii.

8.3. INVENTARUL – DOCUMENT DE EVIDENȚĂ PRIVIND STAREA PATRIMONIULUI

Inventarul este documentul de natură contabilă în care sunt trecute toate elementele componente ale patrimoniului constatate faptic sub aspect cantitativ, calitativ și valoric.

În structura inventarului se cuprind mai întâi elementele patrimoniale sub forma activelor, continuând cu elementele patrimoniale sub forma pasivelor și terminând cu bunurile extrapatrimoniale aflate temporar în cadrul întreprinderii.

Deși, conținutul inventarului își găsește reflectarea în conținutul bilanțului, între ele există unele deosebiri. Astfel, bilanțul se întocmește pe baza datelor din conturi și reflectă existența elementelor patrimoniale pe grupe ale acestora, în expresie valorică, în timp ce inventarul se întocmește pe baza constatărilor faptice, reflectând existența elementelor patrimoniale în mod analitic, pe feluri, calități sortimente, atât cantitativ, cât și valoric.

În timp ce inventarul cuprinde numai existența mijloacelor și surselor, bilanțul cuprinde în plus și rezultatele financiare ale activității pe perioada pentru care se întocmește.

Totodată, data întocmirii inventarului nu coincide cu data întocmirii bilanțului.

CAPITOLUL IX

FORME DE CONTABILITATE

9.1. FORMA DE CONTABILITATE — MODALITATE DE ORGANIZARE A CICLULUI DE PRELUCRARE A DATELOR

De la apariția datelor contabile până la prezentarea lor finală ca indicatori economici, acestea parcurg mai multe etape de prelucrare.

Esența etapelor de prelucrare constă în: deschiderea conturilor, întocmirea documentelor justificate; prelucrarea documentelor și înregistrarea lor în conturi; calculația costurilor, veniturilor, și rezultatelor; verificarea exactității datelor înregistrate; întocmirea bilanțului contabil.

Toate aceste etape operaționale, formează **ciclul contabil de prelucrare a datelor**, care este prezentat în fig. 9.1.

Din punct de vedere teoretic și metodologic, ciclul contabil de prelucrare a datelor se întemeiază pe metoda contabilității. Ea concretizează prin fluxurile de prelucrare atât concepția metodei cât și procedeele sale de lucru.

În concordanță cu metoda contabilității, concepția și metodologia ce stau la baza ciclului de prelucrare a datelor sunt definite de principiile partidei duble. Dubla înregistrare, corespondența conturilor, relațiile dintre conturile sintetice și analitice, dintre evidența sistematică și cea cronologică, dintre activ și pasiv, constituie principii ale partidei duble care stau la baza ciclului contabil de prelucrare a datelor.

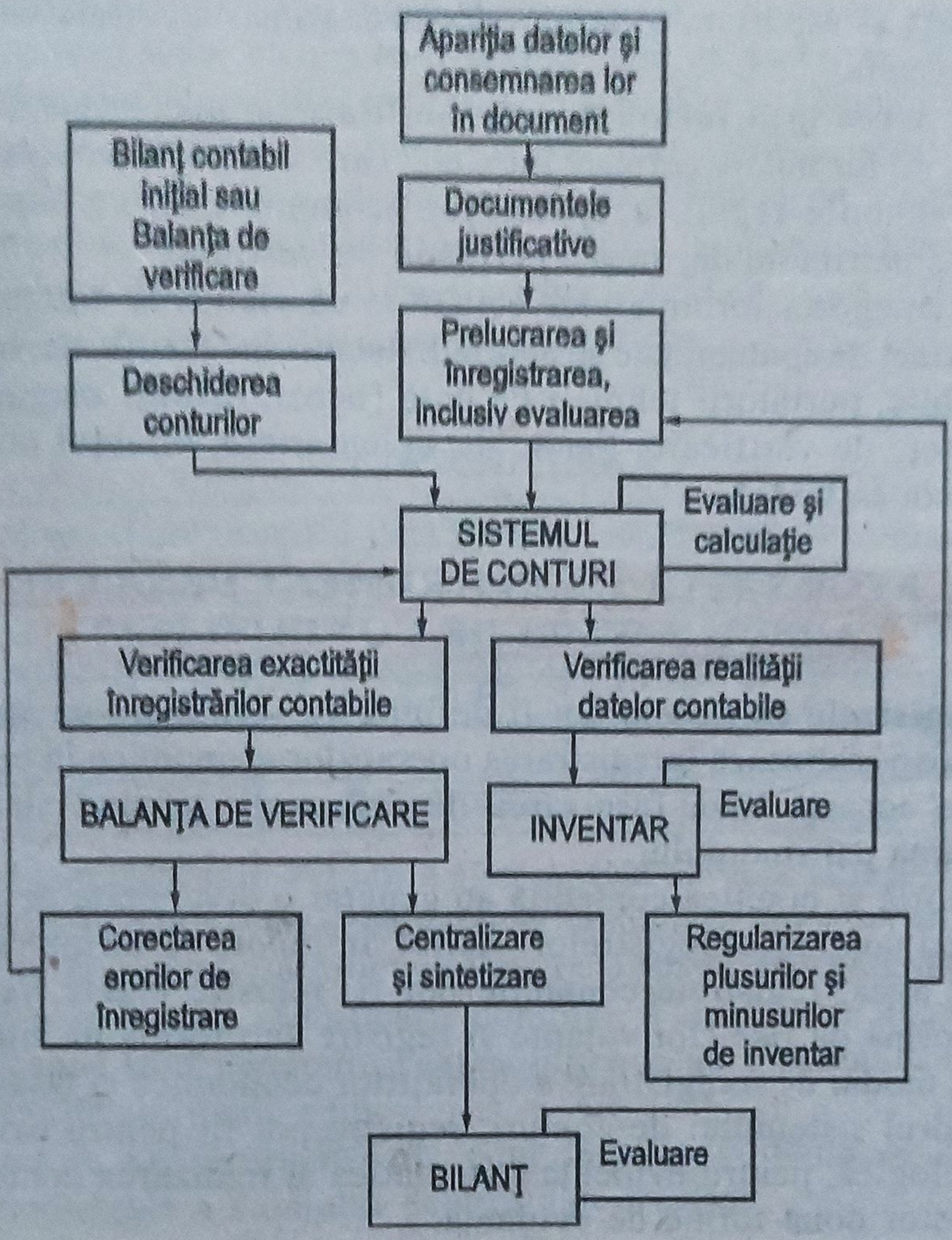


Fig. 9.1. *Ciclul contabil de prelucrare a datelor*

Îmbinarea şi executarea etapelor ciclului contabil de prelucrare a datelor se realizează prin intermediul formei de contabilitate. **Forma de contabilitate** exprimă modul de organizare a ciclului contabil şi de prelucrare a datelor în scopul obţinerii fondului de informaţii care să caracterizeze în expresia valorică, starea şi mişcarea patrimoniului.

Modul de prelucrare a datelor în cadrul ciclului contabil formează conţinutul formei e contabilitate, iar formularele de

evidență și raportare a datelor formează instrumentele de lucru ale acesteia.

De aceea prin **formă de contabilitate** se mai înțelege și un sistem de formulare corelate între ele, care servesc la înregistrarea, după anumite reguli, a operațiilor economice ce au loc într-o unitate patrimonială, într-o perioadă de gestiune.

În categoria formularelor contabile ca elemente componente ale formei de contabilitate se cuprind: documente justificate, registre contabile, purtătorii tehnicii de date (benzi, discuri magnetice), balanțele de verificare, listele de inventariere, bilanțul contabil și anexa la bilanț.

9.2. REGISTRELE CA INSTRUMENT DE LUCRU ÎN CADRUL FORMEI DE CONTABILITATE

Registrele contabile pot fi definite ca formulare cu ajutorul cărora se realizează înregistrarea operațiilor economice în conturi, iar pe această bază furnizarea de informații privind starea și mișcarea patrimoniului.

Teoria și practica contabilă au generat o diversitate de forme privind conținutul registrelor. Astfel, în raport cu forma pe care o pot avea, registrele contabile pot fi: registre legate, registre sub formă de fișe (foi volante și registre sub formă de situații). După modul de înregistrare a operațiilor economice și financiare în cadrul sistemului de conturi, registre pot fi: pentru evidența cronologică, pentru evidența sistematică și realizarea combinată a acestor două forme de evidență.

Formularele folosite pentru realizarea evidenței cronologice sunt: Registru-jurnal și Nota de contabilitate.

Înregistrările operațiilor patrimoniale în Registrul-Jurnal cuprind elemente cu privire la: felul, numărul și data documentului justificativ, sumele parțiale și totale explicațiile și conturile debitoare și creditoare corespunzătoare operațiilor efectuate.

Notele contabile, în care se înregistrează cronologic și sistematic operațiile patrimoniale, grupate în funcție de natura lor, pot îndeplini funcția de registru-jurnal.

Registrul inventar este document contabil obligatoriu în care se înregistrează toate elementele patrimoniale de activ, şi de pasiv, grupate în funcţie de natura lor, conform posturilor de bilanţul contabil, inventariate conform normelor legale. Elementele patrimoniale înregistrate în registrul-inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conţinutul fiecărei post de bilanţ.

Modelul de principiu al **registrului-jurnal** care poate fi folosit şi ca notă de contabilitate este următorul.

Tabelul 9.1.

REGISTRUL-JURNAL

Nr. 0 per.	DATA	DOCUMENT		EXPLICAŢII	SIMBOLURI CONTURI		SUME	
		FELUL	Nr.		Debi-toare	Credi-toare	Debi-toare	Credi-toare
*	*	*	*	REPORT	*	*		
*	*	*	*	DE REPORTAT	*	*		

Registrele pentru **evidenţă sistematică** servesc la înregistrarea şi gruparea operaţiilor economice şi financiare în raport cu natura lor, iar în cadrul fiecărei grupări, în ordinea succesiunii lor în timp şi în sensul modificării contului. Formularele folosite în acest scop sunt denumite **cartea mare** şi au mai multe forme.

Mai des utilizate sunt:

a) Sub formă de fişă de cont fără dezvoltarea pe conturi corespondente a rulajului debitor sau creditor.

Tabelul 9.2.

FIŞĂ DE CONT PENTRU OPERAŢII DIVERSE

Contul				Simbol cont			Pag.
Data	Documentul		EXPLICAŢIA	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	Sold
	Felul	Nr					

b) Sub formă de fișe sintetice șah sau pe conturi corespondente:

Tabelul 9.3.

FIȘĂ SINTETICĂ ȘAH

Contul				Credit Debit	Pag.
Nr. din jurnal	Data operație	SUMA	Conturi corespondente		

c) În măsura în care documentele justificative se înscriu în ordinea cronologică, fișa sintetică șah poate avea forma unui jurnal care este destinat numai pentru creditul conturilor. Din această cauză, la sfârșitul fiecărei luni, pe baza centralizării și grupării datelor din jurnal se completează pentru rulajele și soldul conturilor sintetice la nivelul unui an de gestiune în Cartea-Mare.

Tabelul 9.4.

CARTEA-MARE

Contul												
Luna	Conturi corespondente								Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	SOLD	
									la 1 I 19...		Debitor	Creditor
ian												
feb												
dec												

d) Registrele pentru evidență contabilă, în care operațiile sunt înregistrate simultan atât în ordine cronologică cât și sistematizat pe genuri de operații de aceeași natură, acestea sunt folosite în unitățile economice sau bugetare cu un volum mic de operații ce folosesc forma de Jurnal-Carte mare.

Tabelul 9.5.

JURNAL-CARTEA MARE

JURNAL		CATRTEA MAREA					
Nr. rând	Articol contabil	Materii prime		Furnizori		TVA deduc.	
		D	C	D	C	D	C
1	1.01.1996 SOLD INIŢIAL						
2	15.02.1996						
	% = 401 472.000				472.000		
	300 400.000	400.000					
	4426 72.000					72.000	

e) Registrul inventar este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează grupat, toate elementele patrimoniale inventariate de unitate potrivit reglementărilor în vigoare, precum şi a conţinutul bilanţului acesteia.

La sfârşitul fiecărui an, după aprobarea bilanţului contabil, în prima parte a acestui registru se înscriu elementele de inventar după natura lor, pentru a putea justifica conţinutul fiecărui post din bilanţul contabil. Partea a doua a registrului-inventar conţine bilanţul contabil anual şi contul de profit şi pierdere obţinut prin fotocopiere.

Tabelul 9.6.

REGISTRU-INVETAR

Nr.crt.	Obiectul inventarierii	Data inventaricrii	Valoarea		Diferenţe necompensate	
			Scriptică	Faptică	+	-

După sfera de cuprindere a datelor, registrele contabile se împart în: registre de evidenţă sintetică, registre de evidenţă analitică şi registre combinate.

Tipurile de registre prezentate mai sus se folosesc în cadrul

tuturor tehnicilor de prelucrare și înregistrare a datelor. Ceea ce deosebește registrele, unul de altul, este forma de prezentare, conținutul rămânând același.

9.3. FORMELE DE CONTABILITATE UTILIZATE

În evoluția sa contabilitatea a cunoscut mai multe forme de prelucrare și redare a datelor, determinate de creșterea proprietăților informative ale contabilității, concomitent cu perfecționarea tehnicilor de prelucrare a datelor.

Fiecare formă de contabilitate se distinge prin procedura sau modul de prelucrare a datelor și prin structura registrelor folosite pentru redarea înregistrărilor.

Procedura sau modul de prelucrare a datelor vizează maniera de organizare a ciclului contabil în vederea realizării evidenței cronologice și a celei sistematice, a celei sintetice cu cea analitică.

Pentru obținerea acestor categorii de evidențe se pot folosi următoarele tipuri de prelucrare: prelucrare paralelă, prelucrarea succesivă și prelucrarea integrată.

În cadrul prelucrării paralele ciclul contabil, începând cu intrarea datelor în sistem, se definitivează în fluxuri informaționale distincte orientate pe fiecare categorie de evidență, astfel:

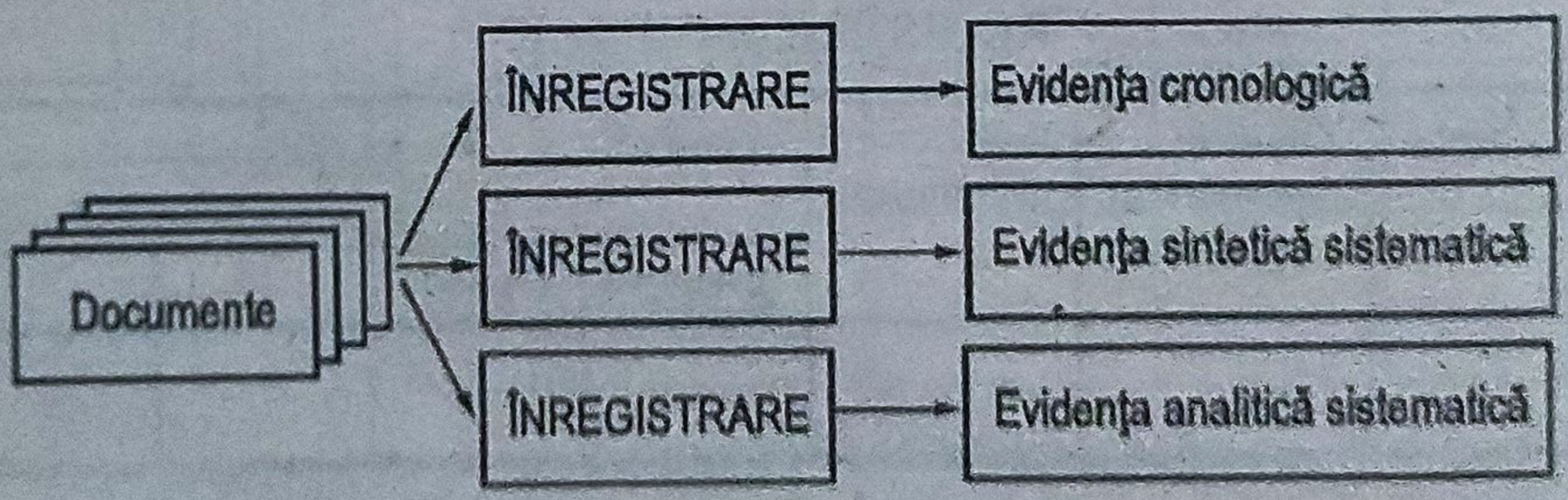


Fig. 9.2. *Structura fluxurilor informaționale în cadrul prelucrării paralele.*

Dacă se utilizează prelucrarea succesivă, fiecare categorie de evidență se transformă într-o sursă de date pentru celelalte. De

exemplu, pe baza evidenței cronologice se realizează în continuare, evidența sistematică analitică sau sintetică, astfel:

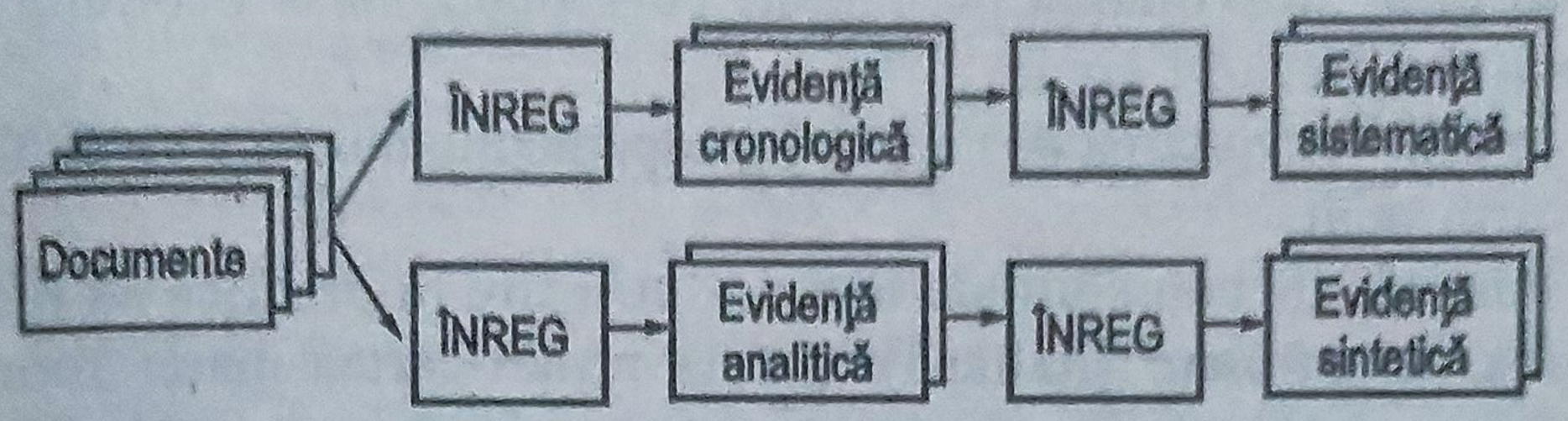


Fig. 9.3. *Structura fluxurilor informaționale în cadrul prelucrării succesive*

În situația în care se folosește prelucrarea integrată, categoriile perechi de evidențe se realizează simultan. De exemplu, prin suprapunerea registrelor, cu folosirea indigoului se obțin simultan înregistrarea cronologică cu cea sistematică, respectiv analitică și sintetică. Dacă este utilizată tehnica electronică, prin introducerea în calculator a datelor o singură dată se obțin toate categoriile de evidente contabile, inclusiv bilanțul și anexele de bilanț.

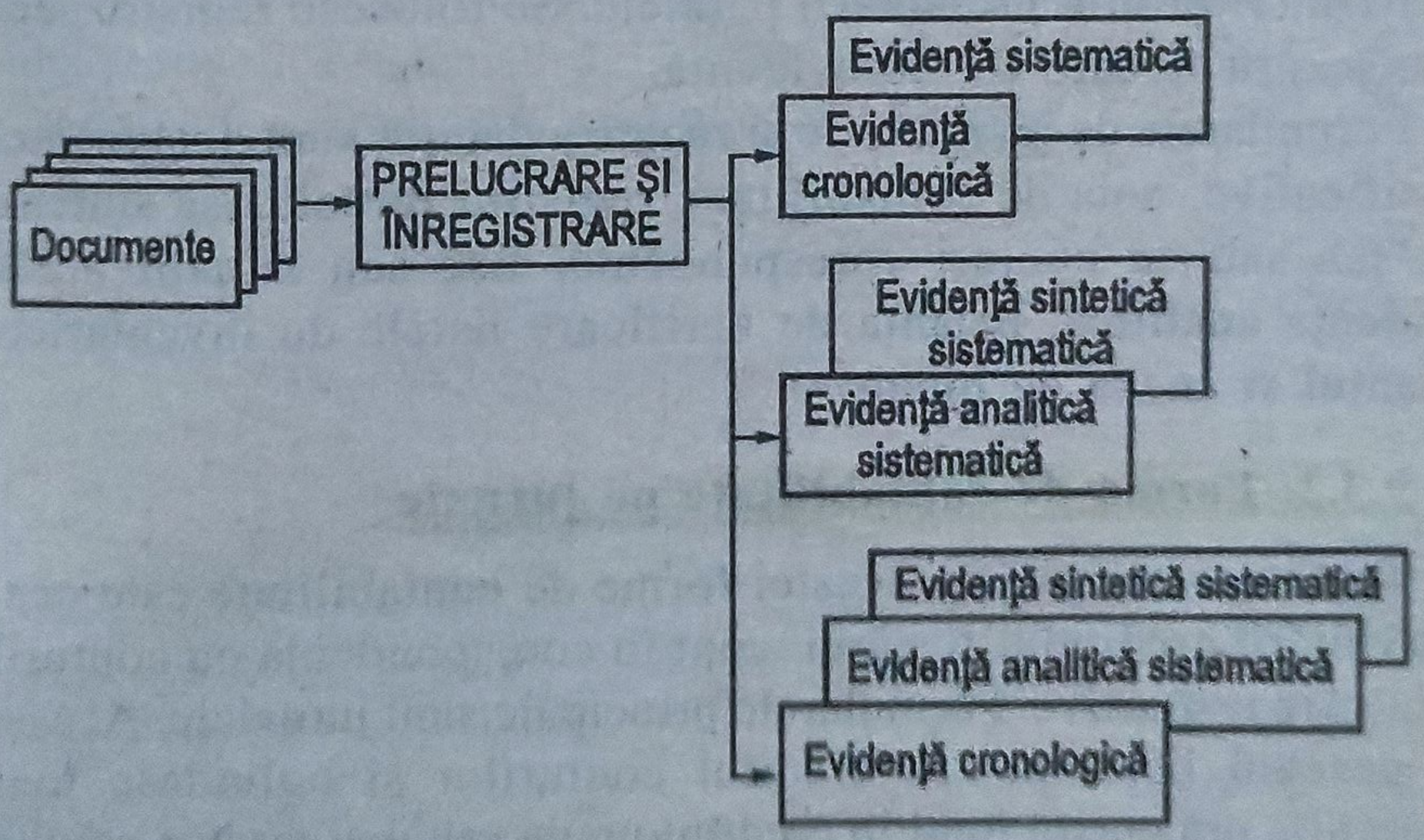


Fig. 9.4. Structura fluxurilor informațiilor în cadrul prelucrării integrată.

Un alt element de procedură este cel al structurii înregistrării contabile. În acest sens se pot folosi două variante:

a) prin dezvoltarea pe conturi corespondente a debitului şi creditului fiecărui cont;

b) prin dezvoltarea pe conturi corespondente numai a creditului fiecărui cont.

Formele de contabilitate mai des utilizate în practică au fost: forma cartea-mare (italiană); forma jurnal-cartea-mare; forma maestru-şah; forma de contabilitate pe jurnale; forma copiografică (Kuff).

În prezent în ţara noastră se practică formele de contabilităţi: maestru-şah şi forma de jurnale.

9.3.1. Forma de contabilitate MAESTRU-ŞAH

Principala trăsătură a acestei forme de contabilitate este cea a dezvoltării pe conturi corespondente, la nivel de doucment justificativ, a debitului şi a creditului fiecărui cont.

Ciclul contabil de prelucrare a datelor se realizează, cu precădere, pe baza criteriului prelucrării paralele. Se folosesc registre separate pentru fiecare fel de evidenţă.

Formularele de înregistrare şi redare a datelor sunt documentele justificative, nota de contabilitate, registrul jurnal, fişa sintetică tip şah sau cu conturi corespondente, fişe sau situaţii pentru evidenţa analitică, balanţa de verificare listele de inventariere, bilanţul şi anexa de bilanţ.

9.3.2. Forma de contabilitate pe jurnale

Trăsătura esenţială a acestei forme de contabilitate este cea a dezvoltării creditului fiecărui cont în corespondenţă cu conturile debitoare respective. Formularele principale sunt jurnalele. Acestea se deschid lunar pentru creditul conturilor şi oglindesc toate operaţiile din cursul lunii în creditul unuia sau mai multor conturi, în corespondenţă cu conturile debitoare, respective. Debitul fiecărui cont defăşurat pe conturi corespondente creditoare se obţine

într-o formă centralizată la sfârșitul fiecărei luni prin gruparea datelor din jurnale. În acest scop se întocmește cartea-mare, în cadrul căreia se stabilesc lunar rulajele debitoare desfășurate pe conturi corespondente creditoare, rulajul creditor ca total valoric și soldul fiecărui cont. Pentru unele conturi se întocmesc situații speciale privind debitul în corespondență cu conturile creditoare.

Ciclul de prelucrare a datelor este integrat, pentru evidența cronologică și sistematică, realizate prin intermediul jurnalelor și neintegrat, pentru evidența analitică și sintetică.

Formularele proprii acestei forme de contabilitate sunt: documentele justificative, jurnalele pentru conturi, cartea-mare, pentru debitul și creditul conturilor, fișe sau situații pentru evidența analitică, balanța de verificare, listele de inventariere, bilanțul contabil și anexa la bilanț.

Înregistrările în jurnal, situații și fișe se fac cronologic și sistematic direct din documentele justificative, contate anterior. La sfârșitul lunii prin centralizarea și gruparea datelor din jurnale se realizează înregistrează în cartea-mare, ca instrument pentru evidența sintetică sistematică. La sfârșitul lunii se întocmesc balanțe de verificare a conturilor sintetice și analitice.

CAPITOLUL X

DOCUMENTELE CONTABILE DE SINTEZĂ ȘI RAPORTARE

10.1. BILANȚUL CONTABIL

10.1.1. Conținutul și structura bilanțului contabil

Bilanțul este un procedeu specific al metodei contabilității care se întocmește respectând principiul dublei reprezentări a patrimoniului și este considerat cel mai reprezentativ instrument de analiză și control folosit de contabilitate.

Bilanțul este o lucrare care se elaborează pe baza unor norme metodologice unice și cuprinde indicatorii valorici corelați la nivelul macroeconomic. El se întocmește obligatoriu anual, precum și în situația fuziunii sau încetării activității societăților comerciale.

Regiile autonome și societățile comerciale cu capital majoritar de stat întocmesc și bilanțuri trimestriale.

Bilanțul contabil se compune din: Bilanț, Contul de profit și pierderi și Anexe. Instituțiile publice întocmesc în locul contului de profit și pierderi, contul de execuție.

Bilanțul se întocmește pe baza informațiilor din conturi. În acest scop se efectuează o serie de lucrări pregătitoare, cum sunt: întocmirea balanței de verificare a conturilor, inventarierea patrimoniului și stabilirea diferențelor dintre evidența contabilă și situația reală; înregistrarea operațiilor de regularizare referitoare la diferențele de inventar constatate, amortizări, provizioane; delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor; calcularea rezultatului exercițiului; completarea bilanțului contabil.

Bilanțul unităților patrimoniale care desfășoară activități economice cuprinde toate elementele de activ și pasiv grupate după destinația pe care o au și după sursa lor de procurare.

În activul bilanțului se cuprind următoarele grupe de elemente:

a) **activele imobilizate**, care cuprind la rândul lor următoarele subgrupe: imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare;

b) **activele circulante** care cuprind următoarele subgrupe: stocuri, creanțe, titluri de plasament, disponibilități bănești și alte valori;

c) **conturile de regularizare și asimilate-activ**, formate din cheltuieli înregistrate în avans, diferențe de conversie-activ și alte elemente tranzitorii și de regularizat;

d) **primele de rambursare** a obligațiunilor.

De menționat că, în grupa activelor circulante se înscrie în mod discret „capitolul social subscris și nevărsat".

Pasivul bilanțului cuprinde următoarele grupe principale de elemente:

a) **capitaluri proprii** formate din: capitalul social sau individual, primele legate de capital, diferențele din reevaluare, rezervele, rezultatul reportat și cel nerepartizat, fondurile, subvențiile pentru investiții, provizioanele reglementate;

b) **provizioanele** pentru riscuri și cheltuieli;

c) **obligațiile** formate din: obligații față de stat, obligații față de personal, obligații privind asigurările și protecția socială, alte obligatii;

d) **conturile de regularizare și asimilate-pasiv**, cum sunt: veniturile înregistrate în avans, diferențele de conversie-pasiv, alte elemente tranzitorii și de regularizat-pasiv.

La întocmirea bilanțului contabil se au în vedere o serie de probleme, cum sunt:

– posturile înscrise în activul și pasivul bilanțului să corespondă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor patrimoniale stabilite pe baza inventarierii;

– nu sunt admise compensări între prosturile de activ şi pasiv, precum şi între cheltuieli şi venituri:

Una din cele mai importante probleme privind întocmirea bilanţului este cea legată de evaluarea posturilor sale, pentru a conferi acestuia o valoare informaţională sporită, respectiv, imaginea fidelă a patrimoniului. Astfel, la încheierea exerciţiului financiar elementele patrimoniale se evaluează şi se reflectă în bilanţul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, valoarea de intrare sau contabilă, se compară cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii: pentru elementele de activ, diferenţele constante în plus între valoarea de inventar şi valoarea de înregistrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menţinându-se la valoarea lor de intrare. Diferenţele constatate în minus se înregistrează pe seama amortizării, când deprecierea este ireversibilă, sau se constituie un provizion, când deprecierea este reversibilă, valoarea acestor elemente menţinându-se, de asemenea, la valoarea de intrare. Pentru elementele de pasiv, diferenţele constate în minus nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menţinându-se la valoarea lor de intrare. Diferenţele constatate în plus se înregistrează prin constituirea unui provizion.

Ca regulă de elaborare a bilanţului este aceea că soldurile debitoare ale conturilor se transpun în posturile de activ, iar soldurile creditoare se transpun în posturile de pasiv. De la această regulă fac excepţie conturile cu funcţiile de rectificare a valorii unor mijloace economice, cum sunt, de exemplu: contul „Uzura imobilizărilor necorporale", „Uzura imobilizărilor corporale" care deşi au solduri creditoare apar în activul bilanţului, pentru a-şi putea realiza funcţia de rectificare pe care o au.

Deşi, este evidentă legătură între contabilitatea curentă şi bilanţ, nu toate conturile din contabilitatea curentă se găsesc reflectate ca posturi bilanţiere. Există conturi folosite în contabilitatea curentă

care nu apar deloc în bilanț, fie pentru că își încheie funcționarea înainte de întocmirea bilanțului și nemaiavând sold, nu apar în bilanț, fie că sunt conturi extrabilanțiere. Bilanțul conține numeroase astfel de excepții, respectiv posturi care înglobează solduri ale mai multor conturi folosite în contabilitatea curentă cu conținut economic apropiat. O astfel de situație o prezintă posturile de activ: „Materii prime", „Materii consumabile", „Produse finite", „Mărfuri" și altele atât din activ, cât și din pasiv. Există și conturi care pot să apară ca posturi distincte fie în activul, fie din pasivul bilanțului, în funcție de soldul pe care îl au. Asemenea exemple pot fi: „impozitul pe profit", „Decontări între unitate și subunități", „Deconturi între subunități", „Profit și pierdere". În scopul folosirii ca instrument de analiză și control, toate informațiile din bilanț se prezintă în două momente și anume, la începutul și la sfârșitul exercițiului financiar. În activitatea practică a unităților patrimoniale se întocmesc două tipuri de bilanț: în sistem de bază, și în sistem simplificat.

Bilanțul contabil este supus verificării și certificării de către cenzori, contabili, autorizați și experți contabili. Prin certificarea bilanțului contabil se confirmă că acesta redă imaginea fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatului exercițiului.

Bilanțul contabil se aprobă și se publică într-o formă simplificată. După certificare și aprobare, însoțit de raportul cenzorilor se depune la direcția generală a finanțelor publice și controlul financiar de stat județeană și a municipiului București.

Modelul de structură a bilanțului se prezintă în paginile următoare.

care nu apar deloc în bilanț, fie pentru că își încheie funcționarea înainte de întocmirea bilanțului și nemaiavând sold, nu apar în bilanț, fie că sunt conturi extrabilanțiere. Bilanțul conține numeroase astfel de excepții, respectiv posturi care înglobează solduri ale mai multor conturi folosite în contabilitatea curentă cu conținut economic apropiat. O astfel de situație o prezintă posturile de activ: „Materii prime", „Materii consumabile", „Produse finite", „Mărfuri" și altele atât din activ, cât și din pasiv. Există și conturi care pot să apară ca posturi distincte fie în activul, fie din pasivul bilanțului, în funcție de soldul pe care îl au. Asemenea exemple pot fi: „impozitul pe profit", „Decontări între unitate și subunități", „Deconturi între subunități", „Profit și pierdere". În scopul folosirii ca instrument de analiză și control, toate informațiile din bilanț se prezintă în două momente și anume, la începutul și la sfârșitul exercițiului financiar. În activitatea practică a unităților patrimoniale se întocmesc două tipuri de bilanț: în sistem de bază, și în sistem simplificat.

Bilanțul contabil este supus verificării și certificării de către cenzori, contabili, autorizați și experți contabili. Prin certificarea bilanțului contabil se confirmă că acesta redă imaginea fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatului exercițiului.

Bilanțul contabil se aprobă și se publică într-o formă simplificată. După certificare și aprobare, însoțit de raportul cenzorilor se depune la direcția generală a finanțelor publice și controlul financiar de stat județeană și a municipiului București.

Modelul de structură a bilanțului se prezintă în paginile următoare.

Tabelul 10.1

BILANŢ
întocmit la 31 XII 1996
SISTEM DE BAZĂ

ACTIV (în lei)

Nr. gr. rd. cod	Denumirea posturilor	Exerciţiul financiar			
		Încheiat			Precedent
		Valoare contabilă	Amortizări şi Provizioane	Valoare netă contabilă	
0	1	2	3	4	5
01	Cheltuieli de constituiri şi de cercetare dezvoltare (ct. 201+203+2801-2803-290*)				
02	Alte imobilizări (ct. 205+207+208-2805 2808-210)				
03	Imobilizări necorporale în curs (ct. 230-293*)				
04/01	TOTAL IMOBILIZĂRI NECONRPORALE (ct. 01 la 03)				
05	Terenuri (ct. 211 2810-293*)				
06	Clădiri (ct. 2121-2811-291*)				
07	Construcţii speciale (ct. 2122-2812-291*)				
08	Maşini şi utilaje (ct. 2123 +2125-2813-2815-291*)				

continuare

continuare

09	Alte imobilizări corporale (ct. 2124+2126+ 2127+2128+2814- 2817-2818-291*)				
10	Imobilizări în curs (ct. 231-293*)				
11/02	TOTAL IMOBILIZĂRI CORPORALE (rd. 05 la 10)				
12	Titluri de participare (ct. 261-269*-296*)				
13	Alte titluri imobilizate (ct. 262+263+269*- 296*)				
14	Creanțe imobilizate (ct. 267-296*)				
15/03	TOTAL IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 12 la 14)				
16/04	TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE (rd 04+11+ 15)				
17	Stocuri de materii prime, materiale, obiectele de inventar și stocuri aflate la terți (ct. 300+301+/– 308+321-322+/– 323+/– 328+351+352+354+ 356+357+358+390– 391–395)				

continuare

continuare

18	Producția în curs de execuție (ct. 331+332–393)				
19	Produse (ct. 341+ 345+346+/–348–394)				
20	Animale (ct. 361+/– 368–396)				
21	Mărfuri (ct. 371+/– 378–397+381–396)				
22/05	TOTAL STOCURI				
23/06	ALTE ACTIVE CIRCULANTE (ct. 409)				
24/07	Clienți și conturi asimilate (ct. 411+413+416+ 418-191)				
25/08	Alte creanțe (ct. 425+4282+4382+441 **+442+4428**+445 +446**+447+4482+4 581+461+481**+482 **-495-496)				
26/09	Decontări cu asociații privind capătul (ct. 456)				
27/10	Titluri de plasament (ct. 502+503+505+ 506+508–590)				
28/11	Conturi la bănci, casă și acreditive (ct. 511+512+5187+531+ 532+541+542)				
29	TOTAL CREANȚE (rd. 23 la 28)				

continuare

continuare

30/12	TOTAL ACTIVR CIRCULANTE (rd. 22 la 29)				
31/13	Cheltuieli efectuate în avans				
33/15	TOTAL CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ŞI ASIMILATE (rd. 31+32)				
34/16	PRIME PRIVIND RAMBURSAREA OBLIGAŢIUNILOR (ct. 169)				
35/17	TOTAL GENERAL ACTIV (rd. 16+30+33+34)				

PASIV (în lei)

Nr. gr. rd. cod	Denumirea posturilor	Exerciţiul financiar	
		Încheiat	Precedent
0	1	2	3
40/18	Capital social (ct. 101)		
41/19	din care: Capital subscris vărsat (ct. 1012)		
42/20	Contul intreprinzătorului individual-sold creditor (ct. 108)		
42/21	– sold debitor		
44/22	Prime legate de capital (ct. 104)		
45/23	Diferenţe din reevaluare (ct. 105)		
46/24	Rezerve (ct. 106)		

continuare

continuare

47/25	Rezultatul reportat (ct. 107) Profitul nerepartizat		
48/26	Pierdere neacoperită Rezultatul exercițiului (ct. 121)		
49/27	Profit (ct. 121)		
50/28	Pierdere (ct. 121)		
51/29	Repartizarea profitului (ct. 129)		
52/30	Fonduri (ct. 112+112+118)		
53/31	Repartizări la fondul de dezvoltare (ct. 119)		
54/32	Suvenții pentru investiții (ct. 131)		
55/33	Provizioane reglementate (ct. 141)		
56/34	I. TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 40+42–43+43 la 47–48+49–50–51+52-53+54+55)		
57	Provizioane pentru riscuri (ct. 1511+1512)=1518*)		
58	Provizioane pentru cheltuieli (ct. 1513+1514+1518*)		
59/35	II. TOTAL PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI (ct. 57/58)		

continuare

continuare

60/36	Împrumuturi şi datorii asimilate (ct. 161+162+ 166+167+168+512** *+5186+519)		
61/37	Furnizori şi conturi asimilate (ct. 401+403+404+ 405+408)		
62/38	Clienţi creditori (ct. 419)		
63/39	Alte datorii (ct. 421+423+ 424+426+427+4281+ 431+437+4381+441* **+4423+4428***+4 44+446***+481+448 3+451***+455+457+ 4582+462+509+481* **+482***)		
64/40	III. TOTAL DATORII (rd. 60 la 63)		
65/42	Diferenţe de conversie (ct. 477)		
67/43	IV. TOTAL CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE (rd. 65-66)		
68/44	TOTAL GENERAL PASIV (rd. 56+59+64+67)		

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective.
**) Soldurile debitoare ale conturilor respective
***) Solduri creditoare ale conturilor respective.

10.1.2. Funcţiile bilanţului

Ca instrument principal de sinteză şi raportare bilanţul contabil îndeplineşte două funcţii principale – funcţia de generalizare a informaţiilor contabile şi funcţia de informare.

Funcţia de generalizare a informaţiilor contabile este aceea care îi conferă o importanţă deosebită, transformându-l într-un instrument principal de analiză şi control a situaţiei patrimoniale, a situaţiei economico-financiare a întreprinderii.

Caracteristica principală a acestei funcţii este dată de felul specific de sistematizare şi grupare a informaţiilor contabile după caracteristicile comune pe care le au şi după valoarea lor informativă. Astfel, prezentarea informaţiilor contabile care sunt dispersate într-un număr, relativ mare de conturi, capătă o imagine clară, fiind capabilă să caracterizeze întreaga activitate economică a unităţii. Prezentarea bilanţului pe cele două părţi, respectiv activ şi pasiv şi apoi a fiecărei părţi în grupe, capitole şi posturi bilanţiere, sunt elemente de sistematizare care concretizează generalizarea informaţiei contabile cu ajutorul bilanţului.

Funcţia de generalizare a informaţiilor pe care o îndeplineşte bilanţul se mai concretizează şi în centralizarea acestuia la nivelul ierarhic. Desigur, generalizarea informaţiilor se realizează în primul rând, la nivelul unităţilor şi apoi prin centralizare se extinde până la nivelul economiei naţionale, realizând astfel gradul cel mai înalt de generalizare.

Funcţia de informare a bilanţului este deosebit de importantă, deoarece asigură informarea pe cei în drept asupra conţinutului activităţii desfăşurate, precum şi a terţelor persoane juridice şi fizice interesate. Astfel, bilanţul devine instrument de bază pentru informare asupra activităţii economico-financiare, cel mai reprezentativ tablou sintetic al acesteia. Această funcţie este realizată direct de bilanţ, cât şi de anexele sale, asupra celor mai importante aspecte ale activităţii economico-financiare.

Funcţia de informare se adresează, în primul rând, conducerii întreprinderii, în baza informaţiilor acestuia se iau deciziile privind modul de a se acţiona în perioada următoare, în vederea remedierii

unor deficienţe şi pentru a perfecţiona calitatea activităţii desfăşurate. Informarea externă se referă la unităţile şi organismele din afara unităţii, regii, ministere, instituţii financiare bancare, organismele de asigurare şi protecţie socială, diverse persoane fizice interesate.

Funcţia de informare se realizează pe baza unui proces amplu de analiză şi control a activităţii economice a întreprinderii. Întocmirea bilanţului este urmată de analiza asupra diferitelor elemente structurale ale sale. Analiza activităţii economice pe bază de bilanţ se realizează printr-o varietate de procedee şi tehnici care au în vedere compararea datelor efective cu cele prestabilite, compararea datelor din mai multe bilanţuri succesive întocmite de aceeaşi unitate, analiza corelaţiilor ce trebuie să existe între diferitele elemente structurale ale bilanţului. În acest scop se foloseşte în mod frecvent analiza bilanţului pe orizontală, analiza pe verticală şi analiza combinată.

Analiza bilanţului pe orizontală presupune, în primul rând, verificarea primei şi celei mai importante corelaţii pe care se întemeiază bilanţul, respectiv egalitatea între totalul activului şi totalul pasivului. În principiu trebuie să se stabilească corelaţii, la nivelul perechilor de grupe din activ şi pasiv, între care trebuie să existe egalitate. De regulă apariţia inegalităţilor se datoresc unor situaţii nenormale apărute în activitatea unităţii.

Analiza bilanţului pe verticală se face distinct pe cele două părţi ale sale, fără a se urmări corelaţiile între ele. În baza acestei analize se constată dinamica diferitelor elemente patrimoniale folosind indicatorii înscrişi în cele două coloane, la începutul şi sfârşitul exerciţiului. Analiza pe verticală mai oferă informaţii importante în ceea ce priveşte noii indici de structură cum ar fi, de exemplu, ponderea imobilizărilor faţă de celelalte active, a căror creştere poate să fie datorată micşorării activelor circulante în urma creşterii vitezei lor de rotaţie. Acelaşi lucru este valabil şi în ceea ce priveşte analiza pe verticală a pasivului, care oferă informaţii importante privitoare la dinamica fiecărei categorii de surse de la începutul exerciţiului până la finele acestuia, scoţându-se în evidenţă factorii care au determinat indicatorii de structură privitor la podnerea fiecărei categorii

de surse care semnifică aspecte din activitatea financiară, a unității, aspecte care pot fi favorabile sau nefavorabile.

Analiza combinată a bilanțului este tehnica de analiză cea mai frecvent utilizată și constă în aplicarea concomitentă atât a analizei pe orizontală, cât și a analizei pe verticală. Scopul acestei analize este determinarea unor indicatori și indici specifici echilibrului financiar: gradul de lichiditate, solvabilitatea unității patrimoniale, necesarul de fond de rulment, trezoreria netă și alții.

10.2. CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERI

Spre deosebire de bilanț, care este documentul de descriere a situației patrimonial-financiare a unei unități patrimoniale la un moment dat, inclusiv mărimea rezultatului obținut, contul de profit și pierdere este documentul care explică modul de obținere a rezultatului, permițând totodată, desprinderea concluziilor legate de performanțele obținute de întreprindere.

Întreprinderea ca organism economico-social independent are ca principal obiectiv obținerea de profit. Din compararea efortului făcut de întreprindere, măsurat de contabilitate prin mărimea de cheltuieli, adică consum de factori în procesul de exploatare, cu efectul obținut, măsurat de contabilitate prin mărimea veniturilor, se obține rezultatul care poate fi pozitiv-profit sau negativ-pierdere. Pierderea rezultă atunci când factorii de producție au fost consumați nerational, când cheltuielile efectuate nu au acoperire din veniturile proprii. Profitul rezultă atunci când efectul este mai mare decât efortul, când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile.

În general contul de profit și pierdere cuprinde ca elemente: cifra de afaceri, veniturile și cheltuielile exercițiului financiar, grupate după natura lor și rezultatul exercițiului financiar (profit sau pierderi). La rândul său rezultatul exercițiului financiar cuprinde: rezultatul curent, rezultatul excepțional și impozitul pe profit. Determinarea acestor elemente se face într-un sistem de calcule agregate, așa cum rezultă din modelul contului de profit și pierdere, prezentat în tabelul 10.2.

Tabelul 10.2.

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE
întocmit la 31 XII 1996
SISTEM DE BAZĂ

	INDICATORI	EXERCIŢIU FINANCIAR	
		ÎNCHEIAT	PRECEDENT
0	A	1	2
01	Vânzări de mărfuri (ct. 707)		
02	Producţia vândută (ct. 70-707)		
03	CIFRA DE AFACERI (ct. 70) rd. 01+02)		
04	Producţia stocată (+;-) (ct. 71)		
05	Producţie imobilizată (ct. 72		
06	Producţia exerciţiului (rd. 02+04+05)		
07	Subvenţii de exploatare (ct. 74)		
08	Alte venituri din exploatare (ct. 75)		
09	Venituri din provizioane privind exploatarea		
10/1	TOTAL VENITURI DIN EXPLOATARE (rd. 03 la 05-07 la 09)		
11	Costul mărfurilor vândute (ct. 607)		
12	Materii prime şi materiale consumabile (ct. 600 - 601)		
13	Combustibil de energie şi apă (ct. 606)		
14	Alte cheltuieli materiale (ct. 602+603+604+606)		
15	Cheltuieli materiale total (rd. 12 la 4)		
16	Lucrări şi servicii executate de terţi (ct. 61+62)		
17	Impozite taxa şi vărsăturile asimilate (ct. 63)		

18	Salarii personal (ct. 641)		
19	Asigurări şi protecţia socială (ct. 645)		
20	Cheltuieli cu personalul-total (rd 18–19)		
21	Alte cheltuieli de exploatare (ct. 65)		
22	Amortizări şi provizioane (ct. 681)		
23/2	TOTAL CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE (rd. 11 la 14+14+16 la 19+24+22)		
24/A	REZULTATUL DIN EXPLOATARE		
	PROFIT (rd. 10-23)		
	PIERDERI (rd. 23-10)		
26	Titluri şi creanţe imobilizate (ct. 761+762+763)		
27	Titluri de plasament (ct. 761)		
28	Diferenţe de curs valutar (ct. 765)		
29	Alte venituri financiare (ct. 766+767+786)		
30	Privizioane (ct. 768)		
31/III	TOTAL VENITURI FINANCIARE (rd. 16 la 30)		
32	Creanţe imobilizate (ct. 663)		
33	Titluri de plasament (ct. 664)		
34	Diferenţe de curs valutar (ct. 665)		
35	Alte cheltuieli financiare (ct. 666+667+668)		
36	Amortizări şi provizioane (ct. 686)		
37/IV	TOTAL CHELTUIELI FINANCIARE (rd. 32 la 36)		
B	REZULTATUL FINANCIAR		

38	PROFIT (rd. 31-37)		
39	PIERDERE (rd. 37-31)		
	REZULTATUL CURENT AL EXERCIȚIULUI		
40	PROFIT (rd. 10+31–23–37)		
41	PIERDERE (rd. 23+37-10-31)		
42	Operații de gestiune (ct. 771)		
43	Operații de capital (ct. 772)		
44	Provizioane (ct. 787)		
45/V	TOTAL VENITURI EXCEPȚIONALE (rd. 42 la 44)		
46	Operații de gestiune (ct. 671)		
47	Operații de capital (ct. 672)		
48	Amortizări și provizioane (ct. 687)		
49/VI	TOTAL CHELTUIELI EXCEPȚIONALE (rd. 46 la 48)		
C	REZULTATUL EXCEPȚIONAL AL EXERCIȚIULUI		
50	PROFIT (rd. 45-19)		
51	PIERDERE (rd. 19-45)		
52	IMPOZIT PE PROFIT		
D	REZULTATUL EXERCIȚIULUI		
53	PROFIT (rd. 10+31-45-23-37-49-52)		
54	PIERDERI (rd. 23+37+49+52-10-31-15)		

10.3. ANEXELE LA BILANȚ

Anexele sunt documente suplimentare care au menirea de a completa, detalia și explica datele raportate prin bilanț și prin contul de rezultate, cuprinzând date referitoare la situația patrimo-
nială și financiară, precum și la rezultatele aferente exercițiului

financiar. Acestea sunt: „Repartizarea profitului", „Situaţia stocurilor şi a producţiei în curs", „Situţia creanţelor şi datoriilor", „Determinarea rezultatului fiscal", „Repartizarea rezultatului", „Situaţia altor provizioane", „Date informative", „Balanţa imobilizărilor necorporale, corporale şi financiare" şi „Alte informaţii privind regulile şi metodele contabile şi date complementare".

Totodată, sunt prezente informaţii suplimentare cu privire la: metodele de evaluare aplicate pentru diferite posturi bilanţ şi contul de profit şi pierdere; menţionarea şi justificarea cazurilor de modificare a acestora; metode utilizate pentru calculul amortismentelor şi provizioanelor; cauzele pentru anumite posturi din bilanţ şi contul de rezultate nu sunt compatibile de la un exerciţiu financiar la altul, precum şi alte informaţii pe care unitatea le consideră utile pentru aprecierea modului de întocmire a bilanţului contabil pentru exerciţiul financiar încheiat.

financiar. Acestea sunt: „Repartizarea profitului", „Situația stocurilor și a producției în curs", „Situția creanțelor și datoriilor", „Determinarea rezultatului fiscal", „Repartizarea rezultatului", „Situația altor provizioane", „Date informative", „Balanța imobilizărilor necorporale, corporale și financiare" și „Alte informații privind regulile și metodele contabile și date complementare".

Totodată, sunt prezente informații suplimentare cu privire la: metodele de evaluare aplicate pentru diferite posturi bilanț și contul de profit și pierdere; menționarea și justificarea cazurilor de modificare a acestora; metode utilizate pentru calculul amortismentelor și provizioanelor; cauzele pentru anumite posturi din bilanț și contul de rezultate nu sunt compatibile de la un exercițiu financiar la altul, precum și alte informații pe care unitatea le consideră utile pentru aprecierea modului de întocmire a bilanțului contabil pentru exercițiul financiar încheiat.

ÎNCHEIERE

Contabilitatea, datorită rolului important pe care îl are a devenit o problemă centrală pentru economia întreprinderii moderne, iar perfecţionarea continuă a metodei şi procedeelor sale de lucru se impune ca o cerinţă de prim ordin.

În condiţiile actuale, toate ştiinţele care studiază diferitele laturi ale realităţii obiective sunt supuse unor profunde schimbări şi înnoiri, atât în ceea ce priveşte conţinutul obiectului de cercetare, care se lărgeşte şi se adânceşte continuu, cât şi a metodei de cercetare folosită pentru realizarea lui, incluzând în instrumentarul ei ultimele cuceriri din domeniul respectiv.

Prezentul curs de „Bazele contabilităţii" este consacrat problemelor teoretice ale contabilităţii, fundamentarea legităţilor, categoriilor şi principiilor acestora, ca premisă şi cerinţă general valabilă, pentru organizarea şi funcţionarea contabilităţii oricărei ramuri de activitate economico-socială. Astfel, **pe fondul de idei şi cunoştinţe acumulate de ştiinţa contabilităţii de-a lungul timpului, au fost grefate principiile ce călăuzesc contabilitatea europeană şi mondială, care au fost însuşite şi aşezate la baza organizarii noului sistem contabil din România.**

Dintre elementele ce alcătuiesc imaginea nouă a contabilităţii româneşti şi care constituie fondul de cunoştinţe ale acestui curs, amintim:

1. La baza obiectului de studiu al contabilităţii au fost aşezate noile structuri patrimoniale care cuprind: imobilizări, titluri de participare, titluri financiare şi de credit, creanţe, plasamente,

capitaluri, provizioane etc., în deplin acord cu sistemul de finanțare creditare și decontare, generat de multitudinea formelor de proprietate existente în România.

2. Un sistem nou de evaluare a patrimoniului, care corespunde cerințelor de înregistrare curentă a operațiilor economice și financiare și de corectare periodică a valorilor prin intermediul amortismentelor și provizioanelor, asigurând determinarea mărimii reale a elementelor patrimoniale de activ și pasiv.

3. Noul plan contabil general, care reflectă grupările și funcționalitățile noilor structuri patrimoniale din România.

4. Utilizarea unor instrumente noi de decontare cu furnizorii și clienții, care vor asigura parcurgerea mai rapidă a ciclurilor: „aprovizionare–producție–desfacere", „aprovizionare–vânzare–încasare", specifice economiei de piață al căror element „revoluționar" îl constituie efectele de comerț.

Pentru ușurința înțelegerii problemelor și a creșterii gradului de utilitate teoretică și practică, cursul cuprinde în afara noțiunilor teoretice de bazele contabilității, exemple practice înregistrate, documente specifice, scheme, tabele de date și situațiile, la care în final se adaugă lista bibliografică a lucrărilor de specialitate românești și străine care ne-au inspirat, care pot fi consultate de toți cei care doresc să aprofundeze studiul bazelor contabilității în toată complexitatea sa.

Cu satisfacția unui efort împlinit, am speranța că acest curs se va alătura altora de același fel și va servi preocupărilor ce s-au depus și se depun pe linia perfecționării activității științifice și didactice pentru formarea și educarea tinerilor studenți în domeniul contabilității.

Cât am reușit rămâne de văzut. Știința nu este a nimănui, ea aparține tuturor.

Autorul

BIBLIOGRAFIE

1. Cibert A. *Comptabilité générale*. Ed. Dound, Paris 1980
2. Colasse B. *Comptabilité générale*. Ed. Economica, Paris 1989
3. Perochon C. *Comptabilité générale*. Ed. Foucher, Paris 1990
4. Philippe A., Raulet C., Sabatier P. *Comptabilité générale* Ed. Dounod, Paris 1992
5. Parruitte M., Davasse H., *Comptabilité Epruve* nr. 4 D.P.E.C.F. Ed. Foucher, Paris 1989
6. Casmir J.P., Gaspar B., Cozian M., *Comptabilité générale de l'entreprise* D.P.E.C.F. Ed. Litec., Paris 1990
7. Feleaga N, Ionascu I. *Contabilitatea financiară*. Vol. I, II, III şi IV, Ed. Economică, Bucureşti 1993
8. Ristea M. *Noul sistem contabil din România*. Ed. Cartimex Bucureşti 1994
9. Bojian O., Neamtu H. *Contabilitatea capitalului*. Ed. Crescent. Bucureşti 1992
10. Feleaga N., Bojian O., Pana A. *Practium in contabilitatea financiara europeana*. Ed. Atheneum Bucureşti 1992
11. Ristea M. *Bilanţul în gestiunea patrimoniului* Ed. Academiei Romane, Bucureşti 1980

12. Demetrescu C.G. *Istoria contabilităţii,* Ed. Ştiinţifică, Bucureşti 1972
13. Tămăşan T. *Bazele ştiinţifice ale contabilităţii.* Ed. Ştiinţifică, Bucureşti 1973
14. Rusu D. *Bazele contabilităţii* Ed. didactică şi pedagogică Bucureşti – 1977
15. xxx *Bazele contabilităţii.* Ed. Didactică şi pedagocică, Bucureşti 1972 (curs interuniversitar, colectiv autori)
16. Demetrescu C.G., Puchita V., Possler L., Voica V. *Contabilitatea ştiinţa fundamentală şi aplicativă.* Ed. Scrisul românesc, Craiova 1979
17. Voinea D. *Curs de contabilitate generală.* Ed. Academiei, Braşov, 1944
18. Dumitrescu Şt., Toma D. *Principii ale contabilităţii.* Ed. Didactică şi pedagogică, Bucureşti, 1974
19. xxx *Hotărârea Guvernului nr. 704/1993* pentru aprobarea unor măsuri de executare a legii contabilităţii nr. 82/1991 *Monitorul oficial al României.* Partea I 22 decembrie 1993
20. xxx *Revista generală de contabilitate şi expertiză. Colecţia 1995-1997. Ed. Corpul experţilor contabili şi contabililor autorizaţi din România.*

Au apărut la
"EDITURA EFICIENT"

CAIET DE TEXTE COMENTATE-ECONOMIE (Admitere facultate)
Autori: Prof. univ.dr. Gh. P. Apostol şi colectiv
Bucureşti - 1991

CAIET DE LECŢII ŞI SCHEME PENTRU GEOGRAFIE (Admitere facultate)
Autori: Prof. univ. dr. doc. Grigore Posea
Prof. univ. dr. Mihai Ilenicz
Bucureşti - 1992

CAIET DE TESTE GRILĂ-ECONOMIE (Admitere facultate)
Autori: Prof. univ. dr. Gh. P. Apostol
Dr. Ionel Socobeanu
Bucureşti - 1992

ECONOMIE-PROBLEME, TESTE, REZOLVĂRI (Admitere facultate)
Autori: Prof. univ. dr. Mircea Coşea
Prof. univ. dr. Ilie Gavrilă
Prof. univ. dr. Dan Niţescu
Prof. univ. dr. Constantin Popescu
Bucureşti - 1993

GEOGRAFIE-LECŢII, SCHEME, TESTE GRILĂ (Admitere facultate)
Autori: Prof. univ. dr. doc. Grigore Posea
Prof. univ. dr. Mihai Ilenicz
Bucureşti 1993 - 1994

TESTE GRILĂ DE CHIMIE ORGANICĂ (Admitere medicină)
Autori: Prof. univ. dr. Liviu M. Băloiu
Conf. univ. dr. Ana Maria Oancea
Dr. ing. Ileana Baracu
Bucureşti - 1994

MANUAL DE ECONOMIE POLITICĂ (ECONOMICS)
Autori: Catedra de Economie Politică din A.S.E.
- coordonator: Prof. univ. dr. Niţă Dobrotă
Bucureşti - 1993 - 1994

TRANZIŢIA PRIN CRIZĂ (Bucureşti 1995)
Autori: Prof. univ. dr. Constantin Popescu
Prof. univ. dr. Dumitru Ciucur

EPIGRAME ŞI CATRENE CU TÂLC (Bucureşti 1995)
Autor: Dr. Ionel Socobeanu

TESTE GRILĂ DE BIOLOGIE (Admitere medicină)
Autor: Dr. Cornel Stanciu
Bucureşti 1995

MANAGEMENTUL INOVAŢIEI (Bucureşti 1995)
Autor: Prof. univ. dr. Liviu M. Băloiu

CONTROL FINANCIAR ŞI EXPERTIZĂ CONTABILĂ
Autori: Prof.univ.dr. Mircea Boulescu
Conf.univ.dr. Marcel Ghiţă
(Bucureşti 1996)

MATEMATICI ECONOMICE
Autor: Lector univ. dr. Dan P. Vasiliu
(Bucureşti 1996)

ECONOMIE POLITICĂ
Autor: Prof. univ. dr. Eugen Prahoveanu
(Bucureşti 1996)

ÎNDRUMAR PENTRU ADMITEREA LA FACULTATE
Autori: Prof. univ. dr. Constantin Enache
Conf. univ. dr. Ion Popescu
(Bucureşti 1996)

ADMITERE FACULTATE(Teste grilă de chimie organică)
Autori: Dr. chim. Ana Maria Oancea
Dr. chim. L.M. Băloiu
Dr. ing. I Baracu
(Bucureşti 1996)

GHID PENTRU ELABORAREA LUCRĂRII DE LICENŢĂ
Autori: Prof. univ. dr. Stănescu Ileana
Conf. univ. dr. Bara Stere
Asistent univ. Laurenţiu Frăţilă
Designer Daniel Tufunel
(Bucureşti 1996)

DOCTRINE ECONOMICE
Autor: Prof. univ. dr. Sultana Sută-Selejan
(Bucureşti 1996)

ISTORIA COMERȚULUI EXTERIOR

Autori: Prof. univ. dr. Sută C. Nicolae
Prof. univ. dr. Sultana Suta-Selejan
Conf. univ. dr. Maria Mureșan
Lector univ. Gabriela Dragan

(București 1996)

CONTABILITATEA ÎNTREPRINDERILOR

Autor: Prof. univ. dr. Octavian Bojian

(București 1996)

FILOSOFIE-SINTEZE ȘI ANALIZE
(pentru bacalaureat și admitere facultate)

Autor: Prof. univ. dr. N. Roșca

(București 1997)

ADMITERE FACULTATE * ÎNDRUMAR ECONOMIE

Autor: Prof. univ. dr. Constantin Enache
Conf. univ. dr. Ion Popescu

(București 1997)

IN ACEEAŞI EDITURĂ VOR MAI APĂREA URMĂTOARELE:

. Bazele Contabilităţii

AUTOR: Prof. univ.dr. Octavian Bojian

. Comerţ Internaţional şi Tehnici Comerciale Contemporane

AUTOR: Prof. univ. dr. Nicolae Sută

. Bazele Politicii Sociale

AUTOR: Conf. univ. dr. Mariana Iovițu

. Îndrumar admitere Facultatea de Drept. Limba Română

AUTOR: Asistent univ. Antonescu Simona

. Îndrumar admitere Facultatea de Drept. Istoria Românilor

AUTOR: Prof. univ. dr. Zbuchea Gheorghe

. Îndrumar admitere Facultatea de Medicină

AUTOR: Conf. univ. dr. Didonia Niculescu

. Istoria Economiei Naţionale

AUTOR: Prof. univ. dr. Maria Mureşan

. Civilizaţia Salariului

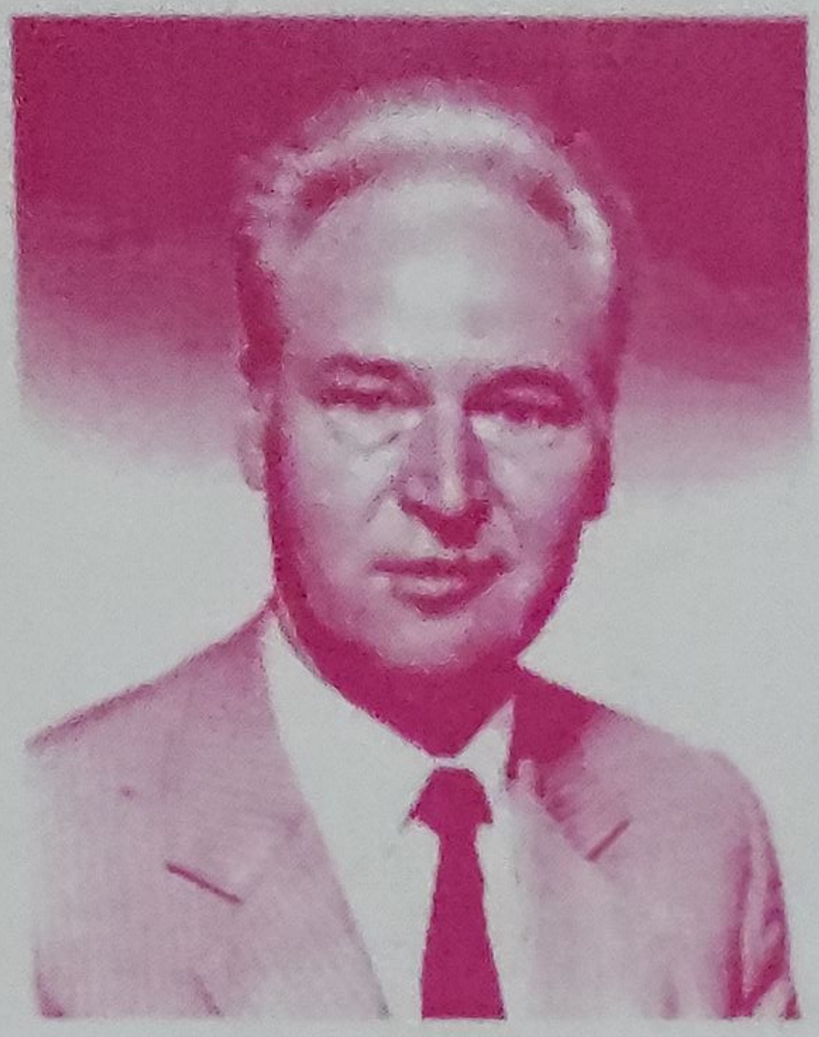
AUTOR: Conf. univ. dr. Şimon Ilie

. Secretele Secretariatelor

AUTOR: Dr. Ionel Socobeanu, Prof. Iordana Socobeanu

. Preparate din Peşte-Gust şi Rafinament

AUTOR: Silvia Pavel



OCTAVIAN BOJIAN

- Profesor universitar doctor la catedra de contabilitate din A.S.E. București;
- Absolvent al A.S.E. București, promoția 1966;
- Premiul I la cea de a X-a sesiune națională a studenților economiști (aprilie 1966);
- Doctor în economie din anul 1976;
- A elaborat și publicat peste 80 de titluri diverse, din care 5 cărți după anul 1990;
- A urmat cursurile de perfecționare la Școala superioară de Gestiune din Toulouse-Franța, 1992 - 1993
- Este membru al Fundației Internaționale de Management (FIMAN) din anul 1994;
- Predă cursuri de Bazele contabilității, la facultatea de Relații Economice Internaționale și cursuri de Contabilitatea Întreprinderii, la facultatea de Management.

ISBN 973-97581-7-7